

**UNIVERSITÀ DEGLI STUDI
DI
ROMA TRE**

* * *

TESI DI DOTTORATO

IN

ECONOMIA AZIENDALE

**LA PARTECIPAZIONE DEI COMUNI
ALL'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO:
effetti sulla redazione del bilancio sociale**

Dottorando:

Luigi Castaldi

RELATORI:

Chiar.ma Prof.ssa *Lidia D'Alessio*

Chiar.mo Prof. *Federico Pica*

ANNO ACCADEMICO 2007 – 2008

INDICE

Capitolo Primo

1 L'accertamento tributario

1.1 Caratteri generali

1.2 Le diverse tipologie di accertamento tributario

- 1.2.1 L'accertamento analitico
- 1.2.2 L'accertamento d'ufficio
- 1.2.3 L'accertamento sintetico
- 1.2.4 Il redditometro
- 1.2.5 L'accertamento induttivo
- 1.2.6 L'accertamento automatico
- 1.2.7 L'accertamento integrativo o modificativo
- 1.2.8 L'accertamento parziale
- 1.2.9 L'accertamento con adesione

Capitolo Secondo

2 La partecipazione dei comuni alla fase dell'accertamento tributario: dall'art. 44 del D.P.R. n. 600 del 1973 all'art. 1 del D.L. n. 203 del 2005

2.1 Analisi storica dell'art. 44 del D.P.R. n. 600 del 1973

2.2 La partecipazione dei comuni alla fase dell'accertamento tributario ai sensi dell'art. 1 del D.L. n. 203 del 2005

Capitolo Terzo

3 Modalità di partecipazione dei comuni alla fase dell'accertamento tributario

3.1 Aspetti generali

3.2 Ambito di applicazione

3.3 I criteri di partecipazione

3.4 Altri soggetti tenuti all'invio delle comunicazioni

3.5 Le segnalazioni

3.6 Le posizioni espressive di capacità contributiva

- 3.6.1 Le attività commerciali e l'attività dei liberi professionisti
- 3.6.2 Le posizioni urbanistiche e territoriali

3.6.3 Le posizioni di proprietà edilizia e patrimonio immobiliare

3.6.4 Le posizioni di residenze fittizie all'estero

3.6.5 Le posizioni di disponibilità di beni indicativi di capacità reddituale

3.7 Le segnalazioni qualificate ed il sistema S.I.A.T.E.L.

3.8 L'attività dell'Agenzia delle Entrate

3.9 L'attività dell'Agenzia del Territorio

Capitolo Quarto

4. Il Bilancio sociale

4.1.1 Aspetti generali

4.1.2 Gli obiettivi del bilancio sociale

4.2 Il Bilancio sociale negli enti locali

4.2.1 Premessa

4.2.2 Il sistema d'indagine

4.2.3 I dati acquisiti

4.2.4 Alcune considerazioni sui risultati

4.3 Effetti sulla redazione del bilancio sociale a seguito della partecipazione dei comuni all'accertamento tributario

Bibliografia

CAPITOLO PRIMO

1. L'accertamento tributario

1.1 Caratteri generali

L'Istituto dell'accertamento è presente in tutto l'ordinamento giuridico, sia sostanziale che processuale.

In termini generali, l'azione di accertamento è rappresentata dal diritto/facoltà di provocare, a tutela dei propri interessi, l'esercizio della funzione giurisdizionale spettante, nella sua amministrazione, allo Stato.

In ambito processuale, con l'azione di accertamento le parti manifestano la volontà di eliminare una situazione di incertezza giuridica preesistente attraverso il riconoscimento dell'esistenza o dell'inesistenza del rapporto giuridico controverso, determinandone i contenuti ed i limiti¹.

L'accertamento tributario², invece, consiste nel compimento di tutti quelli atti che sono necessari per addivenire all'identificazione, determinazione, valutazione, quantificazione e liquidazione dell'eventuale debito d'imposta.

¹Ampia descrizione è stata resa da L. BOZZI in "Enciclopedia Giuridica" de "Il Sole 24 Ore", 2007-2008, in voce "Accertamento (negozio di)".

²Si segnala che la dottrina ha formulato diverse teorie sul concetto di accertamento tributario. Per completezza espositiva sulla differenza tra teoria costitutiva, dichiarativa e procedimentale dell'accertamento tributario si rinvia a B. SANTAMARIA, in *Diritto Tributario*, 2008. L'Autore, in breve, sostiene che «*sin dal verificarsi del presupposto (del tributo) sorge un potere vincolato di imposizione nei confronti del contribuente (soggezione giuridica), però solo con l'emanazione dell'atto di accertamento, costitutivo dell'obbligazione tributaria, si verifica una concreta ed effettiva soggezione alla potestà impositiva. Per la teoria dichiarativa, invece, l'atto di accertamento, lungi dall'assumere natura giuridica di atto di imposizione, ha la funzione di dichiarare l'an e il quantum debeatur, cioè determinare un'obbligazione sorta ex lege sin dal verificarsi del presupposto. La teoria c.d. procedimentale, ha portato alla massima conseguenza l'allontanamento dall'ambito dell'accertamento dell'obbligazione tributaria negando altresì l'esistenza dello stesso rapporto obbligatorio di imposta, da considerarsi invece elemento costante e imprescindibile del fenomeno impositivo*»

Si segnala, per completezza espositiva, che la Giurisprudenza contabile ha formulato una sorta di teoria dichiarativa-costitutiva, tant'è che le Sezioni riunite contabili hanno stabilito che «*l'obbligazione tributaria nasce in astratto, sia quanto all'esistenza che alla misura, nel momento in cui viene in essere la situazione di fatto che la legge considera generatrice del debito d'imposta e che ne costituisce, pertanto, il presupposto, pur se poi essa si collega ad un procedimento che sfocia in un atto formale ed autoritativo di accertamento, per cui il mancato accertamento del maggior valore o la errata dichiarazione di congruità costituiscono prova dell'esistenza e del danno proprio in considerazione della natura dell'atto di accertamento che disciplina concretamente ed unilateralmente il rapporto tributario, atteso che l'eventuale sindacato giurisdizionale, connesso al ricorso del debitore, non costituisce un elemento della fattispecie dell'obbligazione tributaria; pertanto, in ipotesi di mancata entrata connessa ai comportamenti omissivi dell'ufficio del registro, il danno diventa certo e definito ogni volta che, a seguito del riaccertamento effettuato in sede amministrativa dagli organi ispettivi, a ciò deputati dall'ordinamento emerga che l'ufficio accertatore abbia omissso od effettuato in misura inadeguata per difetto la valutazione dei cespiti oggetto d'imposizione tributaria*» Corte Conti, Sez. riunite, 29 ottobre 1991, n. 731.

Nell'accertamento tributario il potere di azione spetta agli Organi dello Stato facenti parte dell'Amministrazione finanziaria che, attraverso i loro controlli, fanno emergere posizioni di capacità economica non altrimenti dichiarata.

L'istituto dell'accertamento d'imposta è di diretta derivazione tributaria.

Esso è presente, infatti, nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto presidenziale istitutivo e disciplinante l'Imposta sul valore aggiunto), nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (decreto presidenziale disciplinante l'accertamento delle imposte sui redditi) e nel D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 (riguardante le norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni).

Attraverso l'accertamento tributario si creano i presupposti per la nascita dell'obbligazione tributaria poiché, grazie ad esso, si individua il soggetto passivo sottoposto all'imposta, si giunge alla determinazione della base imponibile³, del relativo e conseguente debito d'imposta e si rende "esigibile" detto debito.

L'accertamento tributario⁴, dal quale deriva la stessa esigibilità del credito tributario vantato dall'Ente impositore sia esso Stato, Regione, Provincia o Comune, si realizza attraverso una dichiarazione dello stesso contribuente - mediante la presentazione della dichiarazione tributaria relativa a quel tributo - oppure attraverso l'accertamento d'ufficio da parte dell'Ente impositore.

Esso può essere inteso come atto meramente formale di ricostruzione della posizione fiscale del soggetto debitore a seguito di presentazione della dichiarazione fiscale relativa, oppure come attività autonoma di ricostruzione (e quindi di accertamento in senso stretto) a prescindere dalla dichiarazione presentata, o omessa, dal contribuente.

Sul concetto di accertamento si è espressa anche parte della Dottrina aziendalista nell'ambito della disciplina contabile di redazione del bilancio nelle aziende pubbliche, attraverso un'esplicazione del concetto valida per questo studio.

Sull'argomento, infatti, L. D'Alessio e R. Jannelli, in "Le aziende pubbliche", vol. I, 2008, affermano che *«l'accertamento costituisce la fase di gestione giuridica dell'entrata*

³È il procedimento attraverso il quale si determina l'imposta dovuta. È un'operazione a carattere esclusivamente tecnico, i cui limiti sono già prefissati dalla legge. Difatti, ogni norma tributaria prevede il procedimento di calcolo della base imponibile e conseguente determinazione dell'imposta da versare. Per esempio, in materia di Iva è l'art. 13 D.P.R. n. 633/1972 che stabilisce il modo di determinazione della base imponibile.

⁴Diverse sono state le definizioni di accertamento tributario prospettate dalla dottrina, tra le quali si segnala CASERTANO, CAPOLUPO, FANELLI in *L'accertamento tributario*, 1993, il quali hanno definito l'accertamento tributario *«come l'insieme delle operazioni necessarie per constatare e valutare i vari elementi costitutivi del debito d'imposta e, quindi, per determinare, in concreto, il debito d'imposta stesso del contribuente»*.

mediante la quale, sulla base di idonea documentazione, l'azienda pubblica diviene creditrice verso un soggetto esterno.

Gli elementi costitutivi dell'entrata dal punto di vista giuridico, verificati in fase di accertamento sono:

- esistenza di una ragione di credito;*
- esistenza di un idoneo titolo giuridico;*
- individuazione del soggetto debitore;*
- determinazione della somma da incassare;*
- determinazione della scadenza.*

La fase dell'accertamento costituisce il primo atto di esecuzione (o di gestione) del Bilancio di previsione e può essere definita come fase in cui nasce il diritto a ricevere una somma di denaro da una certa persona ad una certa data. È un diritto che può configurarsi anche in termini generici. Infatti può accadere che, nella fase di accertamento, non risultino perfezionati tutti gli elementi che possono consentire di qualificare pienamente il diritto di credito anche in termini pecuniari.

Il momento giuridico dell'esistenza di un diritto di credito viene sempre identificato da un atto formale che, a seconda dei casi e delle situazioni, può configurarsi diversamente. A titolo esemplificativo, si può dire che l'accertamento delle entrate tributarie avviene attraverso i ruoli che costituiscono titolo esecutivo, l'accertamento delle entrate patrimoniali avviene attraverso le liste di carico, l'accertamento delle altre entrate avviene attraverso contratti o atti amministrativi specifici.

L'accertamento è, quindi, una fase del mega-processo entrate. Si compie attraverso l'attivazione dei procedimenti che consentono la riscossione che possono individuarsi nei ruoli (elenchi dei debitori per imposte, tasse, diritti ecc), nelle liste di carico o altro (derivanti da contratti ed altri impegni quali fitti attivi, canoni, censi ed altre prestazioni continuative, ecc). Da un punto di vista formale l'accertamento costituisce un atto amministrativo attraverso il quale il servizio competente, sulla base di idonea documentazione, verifica la ragione del credito e la sussistenza di idoneo titolo giuridico, individua il soggetto debitore, quantifica la somma da incassare e la relativa scadenza».

Fatta una breve panoramica sul concetto di accertamento in generale e di accertamento tributario in particolare, si osserva che per il raggiungimento dei suoi obiettivi istituzionali, l'Amministrazione finanziaria opera attraverso poteri che sono esercitati mediante strumenti operativi e di accertamento strettamente intesi.

Si fa riferimento, cioè, *ex art.* 32 D.P.R. n. 600/1973, ai poteri riconosciuti agli Uffici finanziari attraverso i quali si raggiunge, poi, la pretesa erariale quali gli accessi, le ispezioni e le verifiche fiscali, oggetto di successiva trattazione, nonché di tutti gli altri poteri coercitivi tassativamente previsti, ivi incluso il potere sanzionatorio.

Art. 32 D.P.R. n. 600/1973

“Poteri degli uffici”

Per l'adempimento dei loro compiti gli uffici delle imposte possono:

- 1) procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche a norma del successivo articolo 33;
- 2) invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, anche relativamente ai rapporti ed alle operazioni, i cui dati, notizie e documenti siano stati acquisiti a norma del numero 7), ovvero rilevati a norma dell'articolo 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell'articolo 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504. I dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) e dell'articolo 33, secondo e terzo comma o acquisiti ai sensi dell'articolo 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli articoli 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni. Le richieste fatte e le risposte ricevute devono risultare da verbale sottoscritto anche dal contribuente o dal suo rappresentante; in mancanza deve essere indicato il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto ad avere copia del verbale (1);
- 3) invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, compresi i documenti di cui al successivo art. 34. Ai soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili secondo le disposizioni del titolo III può essere richiesta anche l'esibizione dei bilanci o rendiconti e dei libri o registri previsti dalle disposizioni tributarie. L'ufficio può estrarne copia ovvero trattenerli, rilasciandone ricevuta, per un periodo non superiore a sessanta giorni dalla ricezione. Non possono essere trattenute le scritture cronologiche in uso (2);
- 4) inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti nonché nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti, con invito a restituirli compilati e firmati (3);
- 5) richiedere agli organi e alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed alle società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie o regolamentari, di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie. Alle società ed enti di assicurazione, per quanto riguarda i rapporti con gli assicurati del ramo vita, possono essere richiesti dati e notizie attinenti esclusivamente alla durata del contratto di assicurazione, all'ammontare del premio e alla individuazione del soggetto tenuto a corrisponderlo. Le informazioni sulla categoria devono essere fornite, a seconda della richiesta, cumulativamente o specificamente per ogni soggetto che ne fa parte. Questa disposizione non si applica all'Istituto centrale di statistica, agli ispettorati del lavoro per quanto riguarda le rilevazioni loro commesse dalla legge, e, salvo il disposto del numero 7), alle banche, alla società Poste italiane Spa, per le attività finanziarie e creditizie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie (4);
- 6) richiedere copie o estratti degli atti e dei documenti depositati presso i notai, i procuratori del registro, i conservatori dei registri immobiliari e gli altri pubblici ufficiali. Le copie e gli estratti, con l'attestazione di conformità all'originale, devono essere rilasciate gratuitamente;
- 6-bis) richiedere, previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, del comandante regionale, ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con le banche, la società Poste italiane Spa, gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio e le società fiduciarie, nazionali o stranieri, in corso ovvero estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta. Il richiedente e coloro che vengono in possesso dei dati raccolti devono assumere direttamente le cautele necessarie alla riservatezza dei dati acquisiti (5);

7) richiedere, previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, del comandante regionale, alle banche, alla società Poste italiane Spa, per le attività finanziarie e creditizie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi. Alle società fiduciarie di cui alla legge 23 novembre 1939, n. 1966, e a quelle iscritte nella sezione speciale dell'albo di cui all'articolo 20 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, può essere richiesto, tra l'altro, specificando i periodi temporali di interesse, di comunicare le generalità dei soggetti per conto dei quali esse hanno detenuto o amministrato o gestito beni, strumenti finanziari e partecipazioni in imprese, inequivocamente individuati. La richiesta deve essere indirizzata al responsabile della struttura accentrata, ovvero al responsabile della sede o dell'ufficio destinatario che ne dà notizia immediata al soggetto interessato; la relativa risposta deve essere inviata al titolare dell'ufficio procedente (6);

8) richiedere ai soggetti indicati nell'articolo 13 dati, notizie e documenti relativi ad attività svolte in un determinato periodo d'imposta, rilevanti ai fini dell'accertamento, nei confronti di loro clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo (7);

8-bis) invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi (8);

8-ter) richiedere agli amministratori di condominio negli edifici dati, notizie e documenti relativi alla gestione condominiale (9).

Gli inviti e le richieste di cui al presente articolo devono essere notificati ai sensi dell'art. 60. Dalla data di notifica decorre il termine fissato dall'ufficio per l'adempimento, che non può essere inferiore a quindici giorni, ovvero per il caso di cui al n. 7) a trenta giorni. Il termine può essere prorogato per un periodo di venti giorni su istanza dell'operatore finanziario, per giustificati motivi, dal competente direttore centrale o direttore regionale per l'Agenzia delle entrate, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, dal comandante regionale (10).

Le richieste di cui al primo comma, numero 7), nonché le relative risposte, anche se negative, devono essere effettuate esclusivamente in via telematica. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le disposizioni attuative e le modalità di trasmissione delle richieste, delle risposte, nonché dei dati e delle notizie riguardanti i rapporti e le operazioni indicati nel citato numero 7) (11).

Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta (12).

Le cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile (13) (14).

(1) Numero prima sostituito dall'art. 1, D.P.R. 15 luglio 1982, n. 463 (Gazz. Uff. 23 luglio 1982, n. 201) e poi così modificato dall'art. 18, L. 30 dicembre 1991, n. 413, dal comma 402 dell'art. 1, L. 30 dicembre 2004, n. 311 e dal comma 9 dell'art. 2, D.L. 30 settembre 2005, n. 203.

(2) Numero così modificato dall'art. 19, L. 30 dicembre 1991, n. 413.

(3) Numero così modificato dal comma 32 dell'art. 37, D.L. 4 luglio 2006, n. 223.

(4) Numero prima sostituito dall'art. 1, D.P.R. 15 luglio 1982, n. 463 (Gazz. Uff. 23 luglio 1982, n. 201) e poi così modificato dall'art. 13, L. 30 dicembre 1991, n. 413 e dal comma 402 dell'art. 1, L. 30 dicembre 2004, n. 311.

(5) Numero aggiunto dall'art. 3, comma 178, L. 28 dicembre 1995, n. 549 e poi così modificato dal comma 402 dell'art. 1, L. 30 dicembre 2004, n. 311.

(6) Numero prima sostituito dall'art. 18, L. 30 dicembre 1991, n. 413 e poi così modificato dal comma 402 dell'art. 1, L. 30 dicembre 2004, n. 311. Vedi, anche, il comma 14-ter dell'art. 2, D.L. 30 settembre 2005, n. 203, aggiunto dalla relativa legge di conversione.

(7) Numero prima sostituito dall'art. 18, L. 30 dicembre 1991, n. 413 e poi così modificato dal comma 32 dell'art. 37, D.L. 4 luglio 2006, n. 223.

(8) Numero aggiunto dall'art. 18, L. 30 dicembre 1991, n. 413.

(9) Numero aggiunto dall'art. 21, comma 11, L. 27 dicembre 1997, n. 449.

(10) Comma così modificato prima dall'art. 1, D.P.R. 15 luglio 1982, n. 463 (Gazz. Uff. 23 luglio 1982, n. 201) e poi dal comma 402 dell'art. 1, L. 30 dicembre 2004, n. 311. Vedi, anche, l'art. 6, D.L. 9 settembre

1992, n. 372.

(11) Comma aggiunto dal comma 402 dell'art. 1, L. 30 dicembre 2004, n. 311 con effetto dal 1° gennaio 2006 ai sensi di quanto disposto dal Provv. 1° luglio 2005 (Gazz. Uff. 4 luglio 2005, n. 153). Con Provv. 22 dicembre 2005

(Gazz. Uff. 10 gennaio 2006, n. 7, S.O.), modificato dal Provv. 24 febbraio 2006 (Gazz. Uff. 10 marzo 2006, n. 58) e dal Provv. 28 aprile 2006 (Gazz. Uff. 15 maggio 2006, n. 111), sono state stabilite le modalità di trasmissione telematica delle richieste e delle risposte, nonché dei dati, notizie e documenti in esse contenuti.

(12) Comma aggiunto dall'art. 25, L. 18 febbraio 1999, n. 28.

(13) Comma aggiunto dall'art. 25, L. 18 febbraio 1999, n. 28.

(14) Vedi, anche, l'art. 7, L. 27 dicembre 2002, n. 289.

Alla luce dell'inciso precedente, si possono distinguere le tecniche di accertamento dall'atto di accertamento vero e proprio.

Le tecniche di accertamento devono essere lette in chiave investigativa e si pongono l'obiettivo di fornire le prove (e le presunzioni⁵), siano esse contabili, extra-contabili,

⁵Per A. TRABUCCHI, in *Istituzioni di diritto privato*, 2004, «la presunzione – prova critica per eccellenza – viene definita come un'argomentazione logica, fatta dalla legge o dal giudice, per mezzo della quale è possibile indurre l'esistenza o il modo di essere di un fatto ignoto partendo dalla conoscenza di un fatto noto.

Le presunzioni si dicono legali, se la legge stabilisce imperativamente le conseguenze che si debbono trarre dalla provata esistenza di certi fatti; semplici o di fatto, o dell'uomo, se è lasciato al giudice di valutarne criticamente il significato. Il giudice può decidere in base a presunzioni semplici, che costituiscono delle congetture, soltanto quando è ammissibile la prova per testimoni, e quando esse abbiano fondamento in fatti che offrano elementi gravi, precisi e concordanti. Esse sono lasciate alla prudenza del giudice. Le presunzioni semplici, si dice nella pratica, non si contano ma si pesano, e cioè il loro significato logico non dipende dal numero, ma dal valore critico che può essere attribuito nell'insieme ai fatti su cui si fondano; ammettono in ogni caso prova contraria. Le presunzioni legali si distinguono in assolute e relative. Le prime sono quelle che non ammettono alcuna prova in contrario. Invece le seconde consentono che l'interessato provi il contrario di quanto si presume».

Si veda in proposito anche C. MANDRIOLI, in *Corso di diritto processuale civile*, 1998.

Si ricorda che più volte l'Amministrazione finanziaria ha tentato di attribuire valore di prova alle presunzioni, siano esse semplici o legali. La parte pubblica erariale, infatti, ha cercato di attribuire alle presunzioni il valore di assolutezza in modo tale da sottrarre alla valutazione del giudice tributario ogni potere di sindacato sulla validità degli accertamenti fondati sulle presunzioni (vds., per esempio, gli studi di settore secondo la passata disciplina).

La Giurisprudenza di legittimità, in merito, ha stabilito che «i requisiti della gravità, precisione e concordanza, richiesti dalla legge per la validità della prova presuntiva, vanno individuati attraverso una valutazione globale dei vari indizi, che devono essere esaminati nel loro complesso al fine di stabilire se presentino o meno le caratteristiche volute dalla legge perché la presunzione possa essere assunta a mezzo di prova» Cassazione civile, 21 gennaio 1981, n. 497.

È da segnalare anche che in materia di accertamenti bancari e di applicazione dell'istituto del redditometro è oramai consolidato l'orientamento giurisprudenziale che attribuisce pieno valore probatorio a questo tipo di presunzioni che, comunque, partono da un dato certo già riscontrato. Il peso di prova attribuito in questi casi alle presunzioni, nasce dalla circostanza di fatto che l'Amministrazione finanziaria parte da elementi contabili o di consumo certi che di per sé stessi sono indici di capacità contributiva, ferma restando in capo al contribuente la possibilità di dimostrare il contrario, così come ha avuto modo di esprimersi più volte il Giudice di legittimità sentenziando che «costituisce principio consolidato che consente l'accoglimento in camera di consiglio ex art. 375 c.p.c. del ricorso dell'Amministrazione, l'affermazione secondo cui i parametri presuntivi per l'accertamento dei redditi che costituiscono il cosiddetto "redditometro" (istituito con L. n. 413/1991 ed attuato con D.M. 10 settembre 1992 e D.M. 19 novembre 1992) danno luogo ad una presunzione "legale" ai sensi dell'art. 2728 c.c. perché è la stessa legge che impone di ritenere conseguente a determinati fatti noti (la disponibilità di determinati beni o servizi) il fatto ignoto (capacità contributiva); perciò il giudice tributario, una volta accertata l'effettività degli specifici "elementi indicatori di capacità contributiva" esposti dall'ufficio, non ha il potere di togliere a tali "elementi" la capacità presuntiva "contributiva" che il legislatore ha connesso alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale (e, quindi, non imponibile o perché già sottoposta ad imposta o perché esente) delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati

tributarie, bancarie, amministrative, contrattuali, ecc., sufficienti per giungere all'atto di accertamento che, in tal modo, acquisisce, almeno in termini sostanziali, il requisito della certezza del dovuto.

Le tecniche di accertamento possono essere definite come mezzi di ricerca dei mezzi di prova da porre a fondamento della pretesa tributaria così determinata e riassunta, poi, nell'atto di accertamento quale atto formale.

L'insieme di queste modalità investigative costituisce il patrimonio tecnico, conoscitivo e professionale degli Organi ispettivi impiegati nell'accertamento tributario.

L'accertamento tributario "puro", invece, è quell'atto formale emesso dall'Ente impositore che determina, o meglio ridetermina, sostanzialmente, l'imposta dovuta.

L'accertamento, quindi, è un elemento imprescindibile dell'imposizione tributaria e, di conseguenza, una condizione presupposta per l'esigibilità del credito d'imposta⁶ che si conclude con l'emissione, da parte dell'Ente impositore, o di un atto di accertamento o di

dalla norma» Cassazione civile, Sez. V, 30 ottobre 2007, n. 22936; «in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la disciplina in materia di accesso ai dati bancari introdotta dall'art. 18 l. 30 dicembre 1991 n. 413 - il quale ha, fra l'altro, modificato gli art. 32 e 33 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 - poiché non interferisce sul rapporto tributario, nè tocca l'onere dell'Amministrazione di provare la pretesa impositiva, ma si occupa soltanto dell'attività d'indagine e di accertamento, deve ritenersi pienamente applicabile anche alle iniziative ispettive relative a periodi d'imposta anteriori all'entrata in vigore della citata legge n. 413 del 1991. I dati e gli elementi risultanti dai conti correnti bancari, in virtù della presunzione contenuta nella citata normativa, possono essere direttamente imputati a ricavi, senza necessità di ulteriori elementi di riscontro, salva la prova contraria da parte del contribuente» Cassazione civile, Sez. V, 18 gennaio 2002, n. 518.

⁶Parte della dottrina ritiene che non possa essere attribuito un significato univoco al termine accertamento tributario, conferendo allo stesso concetto un valore polisensu. Così N. POLLARI, in *L'accertamento in materia di imposte dirette e indirette dopo la riforma Visco*, 2000 AA.VV., il quale afferma che «dovendo sviluppare un discorso intorno all'istituto dell'accertamento tributario, si impone, immediatamente, una prima, indispensabile precisazione consistente in ciò: l'utilizzo dell'espressione accertamento tributario non consente di fare riferimento, almeno in via immediata, ad un concetto giuridico preciso e univoco.

Vale, viceversa, una regola di segno opposto. Il termine accertamento tributario, infatti, è espressione polisensa e quindi suscettibile di evocare una pluralità di nozioni e/o istituti diversi, per se tra loro collegati da nessi funzionali più o meno intensi.

Così, in via di sintesi, essa può essere citata per indicare l'insieme completo e collegato degli atti, di provenienza plurisoggettiva, finalizzati alla migliore commisurazione della capacità contributiva riferibile ad un determinato soggetto passivo d'imposta, e, dunque, alla piena soddisfazione dell'interesse pubblico erariale alla percezione dei tributi in conformità alle effettive potenzialità economico-patrimoniali di ciascun contribuente. In tale ipotesi, l'espressione accertamento tributario (o anche l'imposizione tributaria) vuole essere impiegata, dunque, per significare il procedimento attraverso il quale si giunge alla piena attuazione della norma tributaria impositrice e, quindi, va intesa come procedimento amministrativo di accertamento.

In seconda accezione, poi, l'espressione accertamento tributario può essere utilizzata per individuare non il complesso funzionalmente collegato degli atti amministrativi di cui si è appena detto, bensì gli atti conclusivi del procedimento amministrativo stesso ovvero sia i provvedimenti amministrativi di accertamento.

Infine, l'espressione può essere impiegata, seppure con minor proprietà di linguaggio, per indicare singole fasi e/o combinazioni di atti che possono venire in essere nella fase intermedia fra l'avvio del procedimento amministrativo tributario e la relativa conclusione. In tal caso, il termine accertamento vuole evidentemente indicare quel complesso di atti endoprocedimentali – espressivi di specifici poteri amministrativi istruttori – privi, in genere, di autonoma efficacia giuridica esterna, attraverso i quali l'amministrazione compie ispezioni, verificazioni, ricerche, controlli ed altre operazioni di vario tipo, talora riassuntivamente e genericamente indicate come operazioni di verifica».

un avviso di accertamento ex art. 42 D.P.R. n. 600 /1973.

Art. 42 D.P.R. n. 600/1973
“Avviso di accertamento”

Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.

L'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale (1).

L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma (2).

(1) Comma così modificato dall'art. 1, D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32.

(2) Comma così modificato dall'art. 1, D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32.

Mediante la redazione di un avviso di accertamento, che è un provvedimento formale, riassuntivo e conclusivo dell'accertamento redatto dall'Amministrazione destinataria del tributo, si porta nella sfera di conoscibilità del contribuente, mediante notifica, che l'Ente ha riscontrato anomalie nella sua posizione tributaria.

A seguito di esso, qualora non vi dovesse essere un'adesione spontanea del contribuente o non sia proposto ricorso nel termine di 60 giorni dalla notifica⁷, l'Ente provvederà

⁷Si ricorda che, ai sensi dell'art. 21 D.Lgs. n. 546/1992, il «ricorso deve essere proposto, a pena di inammissibilità, entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato. La notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo». Ai sensi dell'art. 19 del medesimo decreto, «il ricorso può essere proposto avverso:

- a) l'avviso di accertamento del tributo;
- b) l'avviso di liquidazione del tributo;
- c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
- d) il ruolo e la cartella di pagamento;
- e) l'avviso di mora;
- e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;
- e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;
- f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 3;
- g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
- h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.

2. Gli atti espressi di cui al comma 1 devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della commissione tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'art. 20.

3. Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente

all'iscrizione a ruolo del debito così determinato.

Con l'avviso di accertamento, pertanto, l'ufficio fiscale dà atto di aver proceduto a verificare la posizione tributaria del contribuente e di aver riscontrato omissioni, inesattezze e/o errori.

L'azione di accertamento da parte dell'Amministrazione tributaria può riguardare sia aspetti meramente formali che sostanziali e può essere a carattere generale o parziale.

Con i controlli formali l'Amministrazione verifica i principi di redazione delle dichiarazioni fiscali e comunque quei comportamenti del contribuente dai quali non derivi un'evasione o maggior evasione d'imposta.

I controlli sostanziali, invece, fanno riferimento alle diverse iscrizioni contabili, riportate poi in dichiarazione, che danno luogo ad un'evasione o elusione dell'imposta presa in considerazione.

Nell'ambito dei controlli sostanziali il Legislatore, con l'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973, ha previsto tutta una serie di attività di contrasto all'elusione fiscale, riconoscendo l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria di determinati negozi giuridici, tassativamente elencati, posti in essere, di solito, con finalità elusive con conseguente sottrazione di imponibile a tassazione.

Art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973

“Disposizioni antielusive”

Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.

L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.

Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni:

- a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;
- b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;
- c) cessioni di crediti;
- d) cessioni di eccedenze d'imposta;
- e) operazioni di cui al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni, nonché il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società (1);
- f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni ed i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a c-quinquies), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (2);
- f-bis) cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi (3);
- f-ter) pagamenti di interessi e canoni di cui all'art. 26-quater, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea (4);
- f-quater) pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile,

impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo».

una delle quali avente sede legale in uno degli Stati o nei territori a regime fiscale privilegiato, individuati ai sensi dell'articolo

167, comma 4, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale (5).

L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2.

Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2.

Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni di cui al comma 2 sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'art. 68 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in pendenza di giudizio, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni dei commi precedenti possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria; a tal fine detti soggetti possono proporre, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso all'amministrazione, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinate le modalità per l'applicazione del presente comma (6).

(1) Lettera così modificata dall'art. 1, D.Lgs. 6 novembre 2007, n. 199, con la decorrenza indicata nell'art. 2 dello stesso decreto.

(2) Lettera così modificata prima dall'art. 7, D.Lgs. 16 giugno 1998, n. 201 e poi dall'art. 2, D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, con la decorrenza indicata nell'art. 4 dello stesso decreto.

(3) Lettera aggiunta dall'art. 2, D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, con la decorrenza indicata nell'art. 4 dello stesso decreto e poi così modificata dal comma 2 dell'art. 18, D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247, con la decorrenza indicata nel comma 6 dello stesso articolo 18.

(4) Lettera aggiunta dall'art. 1, D.Lgs. 30 maggio 2005, n. 143. Vedi, anche, l'art. 3 dello stesso decreto.

(5) Lettera aggiunta dal comma 65 dell'art. 1, L. 27 dicembre 2006, n. 296. Vedi, anche, il comma 66 dello stesso articolo 1.

(6) Articolo aggiunto dall'art. 7, D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358. Le modalità per l'applicazione del comma 8 sono state approvate con D.M. 19 giugno 1998, n. 259. Vedi, anche, l'art. 69, comma 7, L. 21 novembre 2000, n. 342.

1.2 Le diverse tipologie di accertamento tributario

1.2.1 L'accertamento analitico

Come ha avuto modo di riferire la Dottrina, appare arduo dare una definizione univoca di accertamento tributario essendo esso un fenomeno amministrativo polisensu.

La difficoltà nasce anche dalle varie tipologie di accertamento, differenti tra loro, create dal Legislatore negli anni.

La diversità strutturale degli accertamenti tributari è riferibile ai presupposti di azione, ai soggetti controllati, alle modalità adottate, al tipo di contabilità detenuta, ecc.

Tra questi diversi e molteplici tipi di accertamento ricordiamo l'accertamento analitico⁸.

Quest'ultimo consiste in un controllo analitico⁹ di tutta la posizione tributaria del contribuente, esercitato mediante un'analisi delle singole voci relative alle entrate ed alle uscite dichiarate dal soggetto sottoposto a controllo nonché attraverso tutte le voci attive e passive (da intendersi come entrate ed uscite nonché costi e ricavi).

In esso confluiscono tutti i redditi prodotti dal contribuente secondo le tipologie di cui all'art. 6 D.P.R. n. 917/1986.

Art. 6 D.P.R. n. 917/1986
“Classificazione dei redditi”

I singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie: a) redditi fondiari; b) redditi di capitale; c) redditi di lavoro dipendente; d) redditi di lavoro autonomo; e) redditi di impresa; f) redditi diversi (1).

I proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o

perduti. Gli interessi moratori e gli interessi per dilazione di pagamento costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati (2).

I redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi.

(1) Vedi, anche, l'art. 14, commi 4 e 4-bis, L. 24 dicembre 1993, n. 537.

(2) Periodo aggiunto dall'art. 1, D.L. 30 dicembre 1993, n. 557.

A fondamento dell'accertamento analitico l'Amministrazione finanziaria può porre elementi probatori sia diretti che indiretti (o induttivi)¹⁰.

⁸Si veda anche B. SANTAMARIA, in *Diritto Tributario*, 2008.

⁹Sul concetto di accertamento analitico si segnala quanto affermato dal Giudice tributario di I° grado di Saluzzo, il quale, con sentenza del 30 novembre del 1979, ha decretato che «*il legislatore della riforma ha stabilito come regola generale dell'accertamento delle imposte sul reddito un accertamento analitico, basato cioè, ove il contribuente ne sia obbligato alla tenuta, sulle scritture contabili che, se regolarmente tenute, comportano, per l'ufficio, l'onere di provare analiticamente, e cioè in relazione ai singoli fatti aziendali, l'infedeltà della dichiarazione; conseguentemente, è da ritenere illegittimo il ricorso all'accertamento induttivo nel caso in cui la preliminare fase di controllo delle scritture da parte della guardia di finanza si sia conclusa senza il rinvenimento di gravi irregolarità*».

¹⁰Sul valore probatorio degli elementi induttivi (da non confondere con l'accertamento induttivo) si segnala che il Giudice di legittimità si è così espresso: «*in tema di rettifica della dichiarazione del contribuente per redditi d'impresa (ovvero per redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni che debbano parimenti risultare da scritture contabili), occorre distinguere le irregolarità della contabilità, meno gravi, contemplate dal comma 1 dell'art. 39 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, a fronte delle quali l'amministrazione può procedere a rettifica analitica, utilizzando gli stessi dati forniti dal contribuente, ovvero dimostrando, anche per presunzioni, purché munite dei requisiti di cui all'art. 2729 c.c., l'inesattezza od incompletezza di una o più poste emergenti dalle scritture medesime, dalle ipotesi di maggiore gravità, previste dal comma 2 della medesima norma, che evidenziano un'inattendibilità globale delle scritture ed autorizzano l'amministrazione a prescindere da esse ed a procedere in via induttiva, avvalendosi anche di semplici indizi sforniti dei requisiti necessari per costituire prova presuntiva, fermo restando che, in entrambi i casi, l'atto di accertamento deve essere motivato, sia con riferimento ai presupposti che consentono il ricorso al metodo analitico od a quello induttivo, sia alle ragioni che giustificano il calcolo in rettifica, tenendo però presente che la motivazione su detti presupposti può emergere implicitamente, specie nel caso di rettifica analitica, laddove la singola ripresa può di per sé evidenziare l'inesattezza della contabilità che giustifica la rettifica stessa*» - Cassazione civ., Sez. V, 21 giugno 2002, n. 9097.

Gli elementi probatori induttivi, però, per avere pieno valore probatorio, sotto l'aspetto amministrativo e processuale, devono essere caratterizzati dai requisiti della gravità, precisione e concordanza, per assurgere a funzione di "prova critica"¹¹.

L'Amministrazione finanziaria, pertanto, nonostante l'eventuale incompletezza, inesattezza o infedeltà di quanto dichiarato dal contribuente, attraverso l'accertamento analitico è comunque in grado di ricostruire e rideterminare la sua posizione fiscale.

1.2.2 L'accertamento d'ufficio

L'accertamento d'ufficio, ex art. 41 D.P.R. n. 600/1973, prevede, come elemento presupposto per la sua attivazione, che il contribuente non abbia presentato la dichiarazione dei redditi o che quest'ultima sia stata considerata nulla¹² dall'Ufficio impositore.

Art. 41 D.P.R. n. 600/1973

"Accertamento d'ufficio"

Gli uffici delle imposte procedono all'accertamento d'ufficio nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazioni nulle ai sensi delle disposizioni del titolo I.

Nelle ipotesi di cui al precedente comma l'ufficio determina il reddito complessivo del contribuente, e in quanto possibile i singoli redditi delle persone fisiche soggetti all'imposta locale sui redditi, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di avvalersi anche di presunzioni prive di requisiti di cui al terzo comma dell'art. 38 e di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze della dichiarazione, se presentata, e dalle eventuali scritture contabili del contribuente ancorché regolarmente tenute.

I redditi fondiari sono in ogni caso determinati in base alle risultanze catastali.

Se il reddito complessivo è determinato sinteticamente, non sono deducibili gli oneri di cui all'art. 10 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597. Si applica il quinto comma dell'art. 38.

Agli effetti dell'imposta locale sui redditi il reddito complessivo delle persone fisiche determinato d'ufficio senza attribuzione totale o parziale alle categorie di redditi indicate nell'articolo 6 del decreto indicato nel precedente comma è considerato reddito di capitale, salvo il disposto del terzo comma.

L'accertamento d'ufficio è determinato, da parte dell'Amministrazione finanziaria, mediante il riferimento a tutti i dati e le notizie che essa è stata in grado di raccogliere o comunque di cui ne è venuta a conoscenza.

¹¹I concetti di gravità, precisione e concordanza sono mutuati dall'art. 2729 C.C. in materia di presunzioni semplici. Il concetto di criticità è insita nella valutazione che fa il Giudice degli elementi indizianti sottoposti al suo giudizio. Così Cassazione civile, Sez. III, 27 settembre 2000, n. 12803: «*in tema di prova per presunzioni, i requisiti della precisione, della gravità e della concordanza debbono essere ricercati in relazione al complesso degli indizi, soggetti ad una valutazione globale, senza che possa artificiosamente isolarsi ciascuno di essi, sottoponendolo a critica, onde pervenire alla conclusione che la ricostruzione operata dal giudice di merito sia affetta da vizi logici e giuridici*».

¹²La dichiarazione dei redditi è considerata nulla quando è mancante di uno dei requisiti essenziali richiesti dalle singole norme impositive.

L'Organo procedente, a tale fine, può avvalersi, per la determinazione del reddito, anche delle presunzioni che, in caso di accertamento d'ufficio, possono essere prive del requisito della gravità, precisione e concordanza.

L'Ufficio, infine, può anche non tenere in considerazione, totalmente o parzialmente, delle risultanze emerse dalla dichiarazione, se presentata, e delle eventuali scritture contabili del contribuente, anche se le stesse siano state regolarmente tenute.

Le ragioni di imposizioni tributarie così determinate da parte dell'Amministrazione finanziaria, però, dovranno essere comunque debitamente e congruamente motivate, così come prescrive l'art. 7¹³ Legge n. 212/2000 (meglio conosciuta come "Statuto dei diritti del contribuente").

Art. 7 Legge n. 212/2000

"Chiarezza e motivazione degli atti"

Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.

Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:

- a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;
- b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
- c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.

La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti.

1.2.3 L'accertamento sintetico

Il panorama normativo tributario italiano prevede anche l'accertamento sintetico¹⁴, disciplinato dall'art. 38 D.P.R. n. 600/1973.

Art. 38 D.P.R. n. 600/1973

"Rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche"

L'ufficio delle imposte procede alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni d'imposta indicate nella dichiarazione.

La rettifica deve essere fatta con unico atto, agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e

¹³Sul punto appare necessario segnalare quanto deciso dalla Suprema Corte di Cassazione secondo la quale «l'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) afferma un principio sulla motivazione degli atti tributari che l'Amministrazione anche territoriale è immediatamente tenuta ad osservare, a prescindere dal termine assegnato agli enti locali per adeguare i rispettivi statuti e regolamenti ai principi desumibili dalla nuova normativa introdotta dalla stessa legge n. 212 del 2000» Cassazione civile, Sez. V, 22 marzo 2005, n. 6201.

¹⁴Vedi anche A. FANTOZZI, in *Diritto Tributario*, 1998.

dell'imposta locale sui redditi, ma con riferimento analitico ai redditi delle varie categorie di cui all'art. 6 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597.

L'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione, salvo quanto stabilito nell'art. 39, possono essere desunte dalla dichiarazione stessa, dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e dai dati e dalle notizie di cui all'articolo precedente anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti (1).

L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'articolo 39, può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato. A tal fine, con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalità in base alle quali l'ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione ad elementi indicativi di capacità contributiva individuati con lo stesso decreto quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi di imposta (2).

Qualora l'ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la stessa si presume sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei quattro precedenti (3).

Il contribuente ha facoltà di dimostrare, anche prima della notificazione dell'accertamento, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta. L'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione.

Dal reddito complessivo determinato sinteticamente non sono deducibili gli oneri di cui all'art. 10 del decreto indicato nel secondo comma. Agli effetti dell'imposta locale sui redditi il maggior reddito accertato sinteticamente è considerato reddito di capitale salva la facoltà del contribuente di provarne l'appartenenza ad altre categorie di redditi.

Le disposizioni di cui al quarto comma si applicano anche quando il contribuente non ha ottemperato agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 2), 3) e 4) (4) (5).

(1) Comma così modificato dall'art. 8, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241. Vedi, anche, il comma 498 dell'art. 1, L. 23 dicembre 2005, n. 266.

(2) Gli attuali commi 4 e 5 così sostituiscono l'originario comma 4 per effetto dell'art. 1, L. 30 dicembre 1991,

n. 413. Inoltre, il comma 4 è stato così modificato dall'art. 1, D.L. 31 maggio 1994, n. 330. Vedi, anche, il D.M. 10 settembre 1992, il D.M. 29 aprile 1999, il D.M. 21 settembre 1999, il Prov. 7 gennaio 2005 e il Prov. 14 febbraio 2007.

(3) Gli attuali commi 4 e 5 così sostituiscono l'originario comma 4 per effetto dell'art. 1, L. 30 dicembre 1991, n. 413. Inoltre, il comma 5 è stato così modificato dall'art. 2, comma 14-quater, D.L. 30 settembre 2005, n. 203, nel testo integrato dalla relativa legge di conversione.

(4) Comma aggiunto dall'art. 25, L. 18 febbraio 1999, n. 28.

(5) Vedi, anche, l'art. 7, L. 27 dicembre 2002, n. 289.

È da dire, preliminarmente, che questo tipo di accertamento tributario è previsto solo in materia di imposte dirette e può essere esplicito solo nei confronti delle persone fisiche, con esclusione, di conseguenza, delle persone giuridiche.

Il comma 4 dell'art. 38 D.P.R. n. 600/1973 stabilisce che l'Ufficio finanziario può, sulla base di elementi e circostanze di fatto certi, determinare, o meglio rideterminare, il reddito complessivo netto¹⁵ del contribuente sottoposto a controllo¹⁶.

L'inciso normativo e le pronunce giurisprudenziali, per l'attuazione e la validità dell'accertamento sintetico, richiedono che si faccia riferimento ad elementi e circostanze di fatto certi.

Da ciò ne discende che l'Ufficio finanziario, in ossequio agli inviolabili principi di diritto sanciti dallo statuto del contribuente¹⁷, deve dare congrua e valida motivazione¹⁸ circa gli

¹⁵La spiegazione del concetto di reddito complessivo netto la ritroviamo sia nella legge che nelle pronunce di legittimità. Il Legislatore, infatti, con l'art. 135 D.P.R. n. 654/1958 ha stabilito che «*il reddito complessivo netto viene determinato sommando i singoli redditi e detraendo gli oneri indicati dall'articolo 136*». Il Giudice di legittimità, invece, ha stabilito che «*in tema di accertamento delle imposte sui redditi, e con riguardo alla rettifica delle dichiarazioni eseguita con metodo cd. "sintetico" (art. 38, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973), viene in rilievo, ai fini della rettifica "de qua", il reddito complessivo netto del contribuente, costituito sia dalle poste attive, sia da quelle passive, senza che, in ordine alle singole poste, sia consentita alcuna indagine, con la conseguenza che, ove esso risulti inadeguato di fronte ad elementi certi acquisiti dall'ufficio, ed occorra far luogo all'accertamento sintetico, non possano acquistare rilievo le singole parti passive emergenti dalle dichiarazioni*» Cassazione civ., Sez. V, 14 giugno 2002, n. 8552.

¹⁶R. LUPI in *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, 1988.

¹⁷Si legga, in proposito, l'importantissima decisione della Corte Costituzionale n. 377/2007 riportata in appendice.

¹⁸Sull'obbligatorietà della motivazione la Giurisprudenza di legittimità si è espressa più volte, in forma costante, stabilendo che «*in tema d'in vim, imposta di registro ed imposta di successione, l'obbligo della motivazione dell'avviso di accertamento di maggior valore (la cui inosservanza determina, anche in difetto di espressa comminatoria, nullità dell'atto, con il conseguenziale dovere del giudice tributario, davanti al quale sia impugnato, di dichiararne l'invalidità, astenendosi dall'esame sul merito del rapporto) mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa, ed altresì a consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa; al fine indicato, pertanto, è necessario e sufficiente che l'avviso, indipendentemente dal mezzo grafico usato (quindi anche con apposizione di timbri), enunci il criterio astratto in base al quale è stato determinato il maggior valore, con le specificazioni che si rendano in concreto necessarie per il raggiungimento di detti obiettivi, ed inoltre, in caso di ricorso a criteri diversi da quelli espressamente menzionati dalla legge, evidenzi, sia pure implicitamente, le ragioni che rendano inutilizzabili tali criteri legali nel singolo rapporto, salvo poi restando, in sede contenziosa, l'onere dell'ufficio di provare gli elementi di fatto giustificativi del quantum accertato, nel quadro del parametro prescelto, e la facoltà del contribuente di dimostrare l'infondatezza della pretesa anche in base a criteri non utilizzati dall'ufficio*» Cassazione civile, Sez. Unite, 21 dicembre 1990, n. 12141.

I Giudici di legittimità, sempre a Sezioni Unite, hanno anche stabilito che la nullità dell'atto privo di motivazione rientra nei poteri di sindacato del Giudice di merito, nel rispetto del principio del giusto processo, sentenziando che «*il processo tributario ha ad oggetto la tutela di un diritto soggettivo del contribuente, perciò si estende anche al merito e all'accertamento del rapporto e non è (solo) un "giudizio sull'atto" (da annullare). Quindi, il giudicato che si forma nel processo tributario non esaurisce i propri effetti nel limitato perimetro del giudizio in esito al quale si è formato e possiede (ove non si risolva nell'annullamento dell'atto per vizi formali o per vizio di motivazione) una potenziale capacità espansiva in un altro giudizio tra le stesse parti, secondo regole non dissimili nei limiti della specificità tributaria da quelle che disciplinano l'efficacia del "giudicato esterno" nel processo civile. D'altro canto, la tipicità del modello processuale tributario deve essere letta tenendo conto che la nuova formulazione dell'art. 111 Cost. fissa una direttiva generale (la regola del "giusto processo") cui deve rispondere l'interpretazione di ogni modello processuale, tale regola impone tra l'altro la realizzazione dell'"effettività della tutela" (scopo cui precipuamente risponde l'efficacia del giudicato). Alla luce di questi principi si deve affermare che il criterio "dell'autonomia dei periodi di imposta" (che trova un sostegno normativo nella disposizione di cui all'art. 7 del Tuir - D.P.R. n. 917/1986), non impedisce che il giudicato relativo ad un periodo di imposta faccia stato anche per altri, quando incida su elementi che siano rilevanti per più periodi di imposta*» Cassazione civile, Sez. Unite, 16 giugno 2006, n. 13916.

elementi e le circostanze di fatto prese in considerazione per la determinazione del reddito imputabile al contribuente a seguito di accertamento sintetico.

Sarà cura ed interesse del contribuente, una volta motivati gli elementi e le circostanze di fatto rilevati, in virtù del principio dell'inversione dell'onere della prova, dimostrare la legittima provenienza dei redditi così determinati e la loro avvenuta regolare tassazione o che gli stessi redditi siano da considerare, per disposizione di legge, redditi esenti o, ancora, redditi soggetti a ritenuta alla fonte.

L'accertamento sintetico è esperibile allorquando la dichiarazione dei redditi resa dal contribuente si discosti dalla situazione reddituale reale, per redditi percepiti e comunque non altrimenti dichiarati, di oltre un quarto.

L'Ufficio finanziario, pertanto, dovrà adottare tutti gli accorgimenti necessari affinché si possa dimostrare lo scostamento di valore tra quanto dichiarato ai fini reddituali e quanto realmente percepito dal contribuente, facendo riferimento, per esempio, al suo tenore di vita ed alla sua capacità di spesa¹⁹.

Qualora la rideterminazione reddituale faccia riferimento a spese per incremento patrimoniale, l'Ufficio finanziario potrà presumere, salvo prova contraria, che dette spese derivino da redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui sono state sostenute e nel quadriennio precedente.

La Giurisprudenza delle singole sezioni si è spinta oltre, prevedendo l'obbligo di motivazione anche nella cartelle di pagamento, disponendo che *«quando la liquidazione delle imposte non si sovrappone alla dichiarazione del contribuente ma si risolve in una rettifica dei risultati della dichiarazione stessa, che comporta una pretesa ulteriore da parte dell'Amministrazione finanziaria, si è in presenza di un'attività impositiva vera e propria, per definizione rientrante in quella di accertamento. Questo, con la conseguenza che la cartella esattoriale che reca la pretesa fiscale deve essere motivata come il suddetto avviso, ossia deve contenere tutte le indicazioni idonee a consentire al contribuente di apprestare una efficace difesa»* Cassazione civile, 11 giugno 2007, n. 13581.

Non si dimentichi però che la stessa Suprema Corte di Cassazione nei suoi giudizi sull'obbligo di motivazione degli atti tributari ha anche ammesso la possibilità che detto obbligo sia soddisfatto attraverso l'uso della cosiddetta motivazione *per relationem*, statuendo che *«l'obbligo di motivazione dell'accertamento tributario può ritenersi assolto anche mediante il mero rinvio ad un processo verbale di constatazione, purché da esso si colgano gli elementi che consentano una precisa identificazione della pretesa tributaria e un'adeguata tutela giurisdizionale del contribuente, ed anche prima dell'entrata in vigore dell'articolo 7, primo comma, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente (secondo il quale il diverso atto cui la motivazione fa riferimento deve essere necessariamente allegato all'atto che ne fa menzione), è pur sempre necessario che il contribuente sia stato portato a conoscenza del contenuto di tale atto, nella parte che lo riguarda»* Cassazione civile, Sez. V, 10 novembre 2006, n. 24067.

¹⁹Su questo punto si è espressa la Giurisprudenza di legittimità stabilendo che *«l'Amministrazione finanziaria è autorizzata ad operare la rettifica dell'imponibile dichiarato dal contribuente utilizzando l'accertamento sintetico fondato sull'applicazione del sistema del c.d. redditometro - anche con applicazione retroattiva dei coefficienti periodicamente stabiliti con decreto ministeriale - trasladosi sul contribuente la dimostrazione che il reddito effettivo è inferiore a quello presuntivo al medesimo imputato»* Cassazione civile, Sez. V, 11 gennaio 2008, n. 474.

Affinché l'Ufficio finanziario possa procedere ad un accertamento sintetico è necessario, oltre al parametro reddituale (reddito complessivo netto accertabile), che il reddito conseguito si discosti per almeno un quarto rispetto a quello dichiarato.

Gli scostamenti rilevati, inoltre, sulla base di elementi e circostanze di fatto certi, devono essersi protratti per 2 o più anni d'imposta.

Da tutto ciò discende che dovrà essere cura dell'Ufficio procedente dare dimostrazione dell'esistenza dei presupposti di diritto che legittimano l'azione amministrativa e dell'avvenuta realizzazione delle variabili reddituali che danno luogo all'accertamento sintetico.

L'esistenza e l'anteposizione delle variabili prima esaminate rappresentano una valutazione di garanzia e di certezza del diritto poiché l'accertamento sintetico, come detto prima, si basa su elementi presuntivi che devono raggiungere un certo grado di certezza minima.

Al fine di evitare eventuali possibilità di ricorso da parte del contribuente, il maggior reddito così determinato, sarà considerato, in via residuale, come reddito di capitale, con esonero da parte dell'Amministrazione finanziaria di dimostrare l'effettiva tipologia di reddito.

Come in ogni altro tipo di accertamento tributario, ovviamente, il contribuente potrà giustificare, mediante produzione di idonea documentazione, l'origine e la provenienza dei suoi maggiori redditi, avendo la possibilità di dimostrare, eventualmente, che gli stessi sono stati debitamente dichiarati oppure che essi sono sottratti a tassazione per disposizione di legge²⁰.

Tale dimostrazione potrà avvenire sia in sede di contraddittorio amministrativo che in sede contenziosa.

Proprio in un'ottica di avvio di federalismo fiscale e partecipazione attiva dei Comuni all'accertamento tributario, nonché in esecuzione di un piano straordinario di controlli finalizzati alla determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche a norma dell'art. 38 D.P.R. n. 600/1973, si segnala che il Legislatore, con l'art. 83, comma 11 D.L. n. 112/2008, convertito in Legge 6 agosto 2008, n. 133, ha previsto che i Comuni hanno l'obbligo di segnalare, agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, eventuali situazioni rilevanti per la determinazione sintetica del reddito di posizioni fiscali di cui siano venuti a conoscenza, basate su elementi e circostanze di fatto certi, in armonia con i principi di diritto dettati dall'art. 1 D.L. n. 203/2005 convertito in Legge 22 dicembre 2005, n. 248.

²⁰Vedi nota precedente.

1.2.4 Il redditometro

Particolare valore e funzione accertatrice, poi, è attribuita ed attribuibile al c.d. “redditometro”.

Questo strumento di accertamento reddituale presuntivo permette all’Amministrazione finanziaria di determinare altrimenti il reddito rispetto a quanto dichiarato dal contribuente, mediante analisi e valutazione del costo di beni e servizi in suo uso o che sono, comunque, nella sua disponibilità.

Ai sensi dell’art. 2 D.M. 10 settembre 1992, i beni ed i servizi rientranti nella valutazione ai fini del redditometro si considerano nella disponibilità del contribuente persona fisica allorquando quest’ultimo, a qualsiasi titolo o anche di fatto, utilizza o fa utilizzare detti beni o riceve o fa ricevere i servizi elencati ovvero ne sopporta in tutto o in parte i relativi costi.

Il redditometro si struttura, in breve, in un confronto diretto tra l’Amministrazione finanziaria ed il contribuente il quale, sulla base di parametri finanziari ed economici dichiarati, è chiamato a giustificare l’uso e la disponibilità di detti beni/servizi quali indici di elevata redditualità non dichiarata (si pensi, per esempio, alle imbarcazioni, agli autoveicoli, ecc. quali elementi presuntivi di reddito).

Sarà cura del contribuente, pertanto, dover giustificare, come Giurisprudenza consolidata e costante detta, gli elementi presuntivi di maggior reddito non dichiarato o comunque non proporzionato al tenore di vita sostenuto²¹.

1.2.5 L’accertamento induttivo

L’azione di accertamento può essere anche di tipo induttivo, così come prescrive l’art. 39, comma 2 D.P.R. n. 600/1973.

Art. 39 D.P.R. n. 600/1973

“Redditi determinati in base alle scritture contabili”

Per i redditi d’impresa delle persone fisiche l’ufficio procede alla rettifica:

a) se gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli del bilancio, del conto dei profitti e

²¹Per tutte si segnala la pronuncia della Suprema Corte di Cassazione civile, Sez. V, 5 ottobre 2005, n. 19403, con la quale è stato precisato che «il ricorso ai parametri contenuti nei cosiddetti "redditometri", previsti dalla legge ed emanati dall’Autorità amministrativa, esonera l’Amministrazione da qualunque ulteriore prova e le consente di emettere un valido avviso di accertamento ricorrendo ad un mero calcolo matematico; resta onere del contribuente fornire in sede giudiziaria la prova contraria a quanto dedotto attraverso il "redditometro"».».

delle perdite e dell'eventuale prospetto di cui al 2° comma dell'art. 3;

b) se non sono state esattamente applicate le disposizioni del titolo V del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597;

c) se l'incompletezza, la falsità e l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto dai verbali e dai questionari di cui ai numeri 2) e 4) dell'art. 32, dagli atti, documenti e registri esibiti o trasmessi ai sensi del n. 3) dello stesso articolo, dalle dichiarazioni di altri soggetti previste negli articoli 6 e 7, dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti o da altri atti e documenti in possesso dell'ufficio;

d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'art. 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'art. 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti. Per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui medesimi beni, la prova di cui al precedente periodo s'intende integrata anche se l'infedeltà dei relativi ricavi viene desunta sulla base del valore normale dei predetti beni, determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (1) (2).

In deroga alle disposizioni del comma precedente l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d) del precedente comma:

a) quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione (3);

b) [quando alla dichiarazione non è stato allegato il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite] (4);

c) quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più scritture contabili prescritte dall'art. 14, ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;

d) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica. Le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione ai sensi della lettera d) del primo comma dell'art. 14 del presente decreto (5) (6);

d-bis) quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4), del presente decreto o dell'articolo 51, secondo comma, numeri 3) e 4), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (7).

Le disposizioni dei commi precedenti valgono, in quanto applicabili, anche per i redditi delle imprese minori e per quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni, con riferimento alle scritture contabili rispettivamente indicate negli artt. 18 e 19. Il reddito d'impresa dei soggetti indicati nel quarto comma dell'art. 18, che non hanno provveduto agli adempimenti contabili di cui ai precedenti commi dello stesso articolo, è determinato in ogni caso ai sensi del secondo comma del presente articolo (8).

(1) Lettera così modificata prima dall'art. 62-sexies, D.L. 30 agosto 1993, n. 331 e poi dal comma 3 dell'art. 35, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, come modificato dalla relativa legge di conversione. Vedi, anche, il comma 8 dell'art. 33, D.L. 30 settembre 2003, n. 269, come sostituito dall'art. 2, comma 10, L. 24 dicembre 2003, n. 350 e il comma 4-bis dell'art. 10, L. 8 maggio 1998, n. 146, aggiunto dal comma 17 dell'art. 1, L. 27 dicembre 2006, n. 296.

(2) Vedi, anche, il comma 307 dell'art. 1, L. 27 dicembre 2006, n. 296.

(3) Vedi, anche, il comma 8 dell'art. 33, D.L. 30 settembre 2003, n. 269, come sostituito dall'art. 2, comma 10, L. 24 dicembre 2003, n. 350.

(4) Lettera abrogata dall'art. 8, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

(5) Lettera così modificata dall'art. 62-sexies, D.L. 30 agosto 1993, n. 331. Vedi, anche, il comma 8 dell'art. 33, D.L. 30 settembre 2003, n. 269, come sostituito dall'art. 2, comma 10, L. 24 dicembre 2003, n. 350.

(6) Periodo aggiunto dall'art. 4, D.P.R. 4 novembre 1981, n. 664.

(7) Lettera aggiunta dall'art. 25, L. 18 febbraio 1999, n. 28.

(8) Vedi, anche, l'art. 7, L. 27 dicembre 2002, n. 289 e i commi 504 e 507 dell'art. 1, L. 23 dicembre 2005, n. 266.

L'accertamento induttivo è svolto in deroga ai presupposti di azione sanciti dal comma 1 dello stesso art. 39, presupposti questi che normalmente consentono la rettifica dei redditi determinati in base alle scritture contabili²².

Da ciò ne discende che con l'accertamento induttivo l'Ufficio finanziario ha la possibilità di ricostruire il reddito d'impresa, prescindendo, in tutto o in parte, dalle scritture contabili e dai risultati di bilancio, se redatto²³.

Per la determinazione del reddito in forma induttiva l'Amministrazione procedente potrà avvalersi dei dati e delle notizie legittimamente raccolti o di cui comunque è a conoscenza.

Anche nell'accertamento induttivo, così come nell'accertamento sintetico, l'Amministrazione erariale potrà avvalersi di presunzioni di capacità reddituali che potranno anche non rivestire i caratteri della gravità, precisione e concordanza.

Altra caratteristica dell'accertamento induttivo è che esso è finalizzato a ricostruire e determinare principalmente i redditi d'impresa.

Simile disposizione normativa, però, può essere applicata, per estensione, anche per l'accertamento dei redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni.

A differenza del reddito sintetico che è esperibile solo nei confronti delle persone fisiche, pertanto, l'accertamento induttivo è applicabile a tutti coloro che, persone fisiche o giuridiche, producono reddito d'impresa - compresi, come detto prima, i professionisti e gli artisti - ai sensi dell'art. 51 D.P.R. n. 917/1986 che sono, quindi, obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

Art. 55 [51] D.P.R. n. 917/1986

“Redditi d'impresa”

Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate

²²Si ricordi che nel caso di redazione di accertamento induttivo l'obbligo di rendere congrua e valida motivazione a base dell'atto di accertamento fa capo non solo all'Amministrazione finanziaria ma anche al Giudice tributario eventualmente adito (all'atto della stesura della sentenza), proprio perché simile tipo di accertamento può essere reso anche in deroga ai principi sanciti dall'art. 39 D.P.R. n. 600/1973 che rappresentano essi stessi dei punti di garanzia di diritto. Infatti, il Giudice di legittimità ha deciso che «*la regolare tenuta della contabilità non osta ad un accertamento induttivo del reddito da parte dell'Amministrazione finanziaria effettuato sulla base dell'elenco dei clienti e del giro d'affari degli stessi. In merito ai rilievi indiziari formulati nell'atto impositivo, il giudice tributario deve pronunciarsi con motivazione analitica non potendo limitarsi ad affermazioni generiche dalle quali non si evinca con precisione la coerenza logica e correttezza giuridica del ragionamento perseguito*» Cassazione civile, Sez. V, 13 aprile 2007, n. 8886.

²³Per la Suprema Corte di Cassazione «*l'art. 39 del D.P.R. n. 600 del 1973 consente l'accertamento induttivo del reddito, pur in presenza di scritture contabili formalmente corrette, qualora la contabilità possa essere considerata complessivamente inattendibile, in quanto confliggente con regole fondamentali di ragionevolezza, potendo il giudizio di non affidabilità della documentazione fiscale essere determinato dall'abnormità dell'espressione fiscale. Qualora l'Ufficio abbia motivato l'accertamento sintetico, il provvedimento di rettifica del reddito è di per sé legittimo non essendo necessario che sia preceduto dal riscontro analitico della congruenza dei singoli cespiti di reddito dichiarati dal contribuente*» Cassazione civile, sentenza 26 novembre 2007, n. 24532.

nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa.

Sono inoltre considerati redditi d'impresa:

a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.;

b) i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;

c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 32, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa.

Le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo (1).

(1) Articolo prima modificato dall'art. 2, D.L. 27 aprile 1990, n. 90, dall'art. 9, L. 29 dicembre 1990, n. 408 e dall'art. 3, comma 4, L. 23 dicembre 1996, n. 662 e poi così sostituito dall'art. 1, D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 di riforma dell'imposizione sul reddito delle società (Ires). Il citato decreto legislativo n. 344 del 2003, nel riordinare la materia, ha rinumerato gran parte degli articoli del presente testo unico. Gli articoli stessi sono quindi riportati con la nuova numerazione e con l'indicazione della precedente, ove possibile, tra parentesi quadre, mentre gli articoli o i commi non riproposti sono stati eliminati. Vedi, anche, il comma 1 dell'art. 27, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, come modificato dal comma 1 dell'art. 14, D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247.

I presupposti che legittimano il ricorso all'accertamento induttivo sono dati dal riscontro di elementi contabili inutilizzabili o ritenuti, motivatamente, inattendibili²⁴.

²⁴Il concetto di inattendibilità delle scritture contabili è stato analiticamente e dettagliatamente sancito, da parte del Legislatore, con gli artt. 1 e 2 D.P.R. n. 560/1996.

L'art. 1 D.P.R. n. 570/1996 disciplina l'inattendibilità della contabilità degli esercenti attività d'impresa e stabilisce che «*ai soli fini dell'applicazione dell'art. 3, comma 181, lettera b), della legge 28 dicembre 1995, n. 549, le irregolarità delle scritture obbligatorie degli esercenti attività d'impresa si considerano gravi e rendono inattendibile la contabilità ordinaria di tali soggetti, quando:*

a) le disponibilità liquide non sono specificate nei conti relativi ai depositi bancari e postali, al denaro e agli altri valori in cassa e i predetti depositi non risultano dalle scritture ausiliarie di cui all'art. 14, primo comma, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, che possono essere sviluppate anche in sottoconti o partitari, intestati analiticamente a ciascuna banca o dipendenza di essa o a ciascun ufficio postale;

b) i conti che si riferiscono a crediti e a debiti, diversi da quelli relativi alle retribuzioni dei dipendenti, non sono integrati dalle scritture ausiliarie menzionate alla lettera a), in cui siano indicati singolarmente i creditori e i debitori, ovvero, per i crediti derivanti dalle operazioni effettuate dai soggetti di cui all'art. 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con riguardo alle quali non è emessa fattura oppure è emessa fattura registrata ai sensi dell'art. 24 dello stesso decreto n. 633 del 1972, da scritture elementari in cui siano rilevati singolarmente i debitori;

c) i versamenti e i prelevamenti effettuati dall'imprenditore o dai soci non sono rilevati in contabilità ed evidenziati nelle scritture ausiliarie menzionate alla lettera a), anche complessivamente;

d) i criteri adottati per la valutazione delle rimanenze non sono indicati nella nota integrativa o nel libro degli inventari.

2. Ai medesimi fini indicati nel comma 1, le contraddizioni tra le scritture obbligatorie e i dati e gli elementi direttamente rilevati si considerano gravi e rendono altresì inattendibile la contabilità ordinaria degli esercenti attività d'impresa, quando:

a) i valori rilevati a seguito di ispezioni o verifiche, anche parziali, compresi quelli dei beni di cui alla successiva lettera b), abbiano uno scostamento, rispetto a quelli indicati in contabilità, superiore al 10 per cento del valore complessivo delle voci interessate, a condizione che tale scostamento non sia riconducibile a errata applicazione dei criteri di valutazione ovvero di imputazione temporale sempreché le annotazioni effettuate in violazione dei criteri di cui all'art. 75 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, risultino dalle scritture contabili obbligatorie del periodo d'imposta antecedente o successivo a quello di competenza e derivino dall'adozione di metodi costanti di impostazione contabile. A tal fine per le rimanenze di cui all'art. 59 del citato testo unico delle imposte sui redditi, il controllo deve riguardare beni o categorie di beni il cui valore contabile è non inferiore al 25 per cento di quello complessivo risultante dall'inventario riportato nel

All'accertamento induttivo²⁵, pertanto, si può ricorrere:

- a) quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione dei redditi;
- b) [quando alla dichiarazione non è stato allegato il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite]²⁶;
- c) quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più scritture contabili prescritte dall'art. 14, ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;

bilancio dell'ultimo periodo d'imposta per il quale è stata presentata la dichiarazione dei redditi. Indipendentemente dal superamento del menzionato limite del 10 per cento, la disposizione non si applica quando lo scostamento è di importo inferiore a cinque milioni di lire e si applica comunque quando è superiore all'importo di cinquanta milioni di lire, che va aumentato, con riferimento ai beni di cui al predetto art. 59, dell'1 per cento del valore complessivo dei beni o categorie di beni rilevati a seguito dell'ispezione o verifica fino a tre miliardi di lire e dello 0,5 per cento di tale valore per la parte che eccede i tre miliardi di lire;

b) non risultano indicati in alcuna delle scritture contabili o, in mancanza dell'obbligo di indicazione nelle stesse, in altra documentazione attendibile, uno o più beni strumentali, diversi dagli immobili relativi all'impresa individuale, utilizzati nell'attività - anche se non posseduti a titolo di proprietà e anche se completamente ammortizzati - il cui valore complessivo sia superiore al 10 per cento di quello di tutti i beni strumentali utilizzati, esclusi i menzionati immobili. Indipendentemente dal superamento del predetto limite percentuale, la disposizione non si applica quando lo scostamento è di importo inferiore a cinque milioni di lire e si applica comunque quando è superiore a cinquanta milioni di lire. Ai fini della determinazione del valore dei beni, si tiene conto del costo storico, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione e degli eventuali contributi di terzi, dei beni materiali e immateriali ammortizzabili ai sensi degli articoli 67 e 68 del testo unico delle imposte sui redditi, al lordo degli ammortamenti e delle eventuali rivalutazioni, nonché di quello dei beni di costo unitario non superiore ad un milione di lire; per i beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria, si tiene conto del costo sostenuto dal concedente e, per quelli acquisiti in comodato ovvero in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria, del valore normale al momento dell'immissione nell'attività. I costi relativi ai beni mobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'impresa ed all'uso personale o familiare dell'imprenditore si computano nella misura del 50 per cento;

c) sono impiegati lavoratori dipendenti che non risultano iscritti nei libri da tenere ai fini della legislazione sul lavoro e per i quali è scaduto il primo termine utile per il versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali dovuti, o altri addetti, diversi dai familiari di cui all'art. 5, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi che prestano attività occasionale, il cui rapporto non risulta dalle scritture contabili o da altra attendibile documentazione rinvenuta nel luogo in cui sono tenute le scritture contabili. Detta disposizione si applica a condizione che i compensi non contabilizzati, calcolati sulla base dei vigenti contratti collettivi nazionali di lavoro ovvero, per gli addetti diversi dai lavoratori dipendenti, sulla base delle retribuzioni mensili previste dagli stessi contratti, siano complessivamente superiori al 10 per cento delle spese per prestazioni di lavoro contabilizzate nello stesso periodo nel corso del quale i lavoratori dipendenti e gli altri addetti hanno prestato l'attività. A tal fine non rilevano gli scostamenti riconducibili ad errata applicazione dei criteri di imputazione temporale, sempreché le annotazioni effettuate in violazione dei criteri di cui all'art. 75 del testo unico delle imposte sui redditi emergano dalle scritture contabili obbligatorie del periodo di imposta antecedente o successivo a quello di competenza e derivino dall'adozione di metodi costanti di impostazione contabile. Indipendentemente dal superamento del predetto limite percentuale, la disposizione non si applica quando l'ammontare complessivo dei compensi non indicati in contabilità è di importo inferiore a cinque milioni di lire e si applica comunque quando è superiore a cinquanta milioni di lire.

3. Le contraddizioni riscontrate ai sensi del comma 2 sono imputabili al periodo d'imposta 1995 anche se rilevate in periodi d'imposta successivi, salvo che il contribuente dimostri, in base ad elementi certi e precisi, che le stesse sono riferibili a periodi di imposta diversi dal 1995».

Per completezza espositiva si riporta anche il contenuto dell'art. 2 D.P.R. n. 570/1996 che disciplina la inattendibilità della contabilità degli esercenti arti e professioni. Detto articolo stabilisce che «*ai medesimi fini indicati nell'art. 1, la contabilità ordinaria degli esercenti arti e professioni è considerata inattendibile quando:*

- d) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate, ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica;
- d-bis) quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli Uffici finanziari ai sensi dell'art. 32, comma 1, numeri 3) e 4) D.P.R. n. 600/1973 o dell'art. 51, comma 2, numeri 3) e 4) D.P.R. n. 633/1972.

Art. 33 D.P.R. n. 600/1973
“Accessi, ispezioni e verifiche”

a) i valori rilevati a seguito di ispezioni o verifiche, anche parziali, compresi quelli dei beni di cui alla successiva lettera b), abbiano uno scostamento, rispetto a quelli indicati in contabilità, superiore al 10 per cento del valore complessivo delle voci interessate, a condizione che tale scostamento non sia riconducibile a errata applicazione dei criteri di imputazione temporale e sempreché le annotazioni risultino dalle scritture contabili obbligatorie del periodo d'imposta antecedente o successivo e derivino dall'adozione di metodi costanti di impostazione contabile.

Indipendentemente dal superamento del menzionato limite percentuale, la disposizione non si applica quando lo scostamento è di importo inferiore a cinque milioni di lire e si applica comunque quando è superiore a cinquanta milioni di lire;

b) non risultano indicati in alcuna delle scritture contabili o, in mancanza dell'obbligo di indicazione nelle stesse, in altra documentazione attendibile, uno o più beni strumentali, diversi dagli immobili utilizzati nell'attività - anche se non posseduti a titolo di proprietà e anche se completamente ammortizzati - il cui valore complessivo sia superiore al 10 per cento di quello di tutti i beni strumentali utilizzati, esclusi i menzionati immobili. Indipendentemente dal superamento del predetto limite percentuale, la disposizione non si applica quando lo scostamento è di importo inferiore a cinque milioni di lire e si applica comunque quando è superiore a cinquanta milioni di lire. Ai fini della determinazione del valore dei beni si tiene conto del costo storico, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione, dei beni ammortizzabili ai sensi dell'art. 50, commi 2, 3 e 3-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, al lordo degli ammortamenti nonché di quello dei beni di costo unitario non superiore ad un milione di lire; per i beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria, si tiene conto del costo sostenuto dal concedente e, per quelli acquisiti in comodato ovvero in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria, del valore normale al momento dell'immissione nell'attività. Le spese relative all'acquisto di beni mobili adibiti promiscuamente all'esercizio di arte o professione ed all'uso personale o familiare dell'esercente arte o professione si computano nella misura del 50 per cento;

c) sono impiegati lavoratori dipendenti che non risultano iscritti nei libri da tenere ai fini della legislazione sul lavoro e per i quali è scaduto il primo termine utile per il versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali dovuti, o altri addetti, diversi dai familiari di cui all'art. 5, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi che prestano attività occasionale, il cui rapporto non risulta dalle scritture contabili o da altra attendibile documentazione rinvenuta nel luogo in cui sono conservate le scritture contabili dell'artista o professionista. Detta disposizione si applica a condizione che i compensi non contabilizzati, calcolati sulla base dei vigenti contratti collettivi nazionali di lavoro ovvero, per gli addetti diversi dai lavoratori dipendenti, sulla base delle retribuzioni mensili previste dagli stessi contratti, siano complessivamente superiori al 10 per cento delle spese per prestazioni di lavoro contabilizzate nello stesso periodo nel corso del quale i lavoratori dipendenti e gli altri addetti hanno prestato l'attività. Indipendentemente dal superamento del menzionato limite percentuale, la disposizione non si applica quando l'ammontare complessivo dei compensi non indicati in contabilità è di importo inferiore a cinque milioni di lire e si applica comunque quando è superiore a cinquanta milioni di lire.

2. Le contraddizioni riscontrate ai sensi del comma 1 sono imputabili al periodo d'imposta 1995 anche se rilevate in periodi d'imposta successivi, salvo che il contribuente dimostri, in base ad elementi certi e precisi, che le stesse sono riferibili a periodi di imposta diversi dal 1995».

²⁵Si presti attenzione a non confondere i presupposti che legittimano l'accertamento induttivo con i criteri di determinazione di inattendibilità della contabilità.

²⁶Lettera abrogata dall'art. 8 D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Per la esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche si applicano le disposizioni dell'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Gli uffici delle imposte hanno facoltà di disporre l'accesso di propri impiegati muniti di apposita autorizzazione presso le pubbliche amministrazioni e gli enti indicati al n. 5) dell'art. 32 allo scopo di rilevare direttamente i dati e le notizie ivi previste e presso le aziende e istituti di credito e l'Amministrazione postale allo scopo di rilevare direttamente i dati e le notizie relative ai conti la cui copia sia stata richiesta a norma del n. 7) dello stesso art. 32 e non trasmessa entro il termine previsto nell'ultimo comma di tale articolo e allo scopo di rilevare direttamente la completezza o la esattezza, allorché l'ufficio abbia fondati sospetti che le pongano in dubbio, dei dati e notizie contenuti nella copia dei conti trasmessa, rispetto a tutti i rapporti intrattenuti dal contribuente con la azienda o istituto di credito o l'Amministrazione postale (1).

La Guardia di finanza coopera con gli uffici delle imposte per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dei redditi e per la repressione delle violazioni delle leggi sulle imposte dirette procedendo di propria iniziativa o su richiesta degli uffici secondo le norme e con le facoltà di cui all'art. 32 e al precedente comma. Essa inoltre, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, che può essere concessa anche in deroga all'art. 329 del codice di procedura penale, utilizza e trasmette agli uffici delle imposte documenti, dati e notizie acquisiti, direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria (2).

Ai fini del necessario coordinamento dell'azione della guardia di finanza con quella degli uffici finanziari saranno presi accordi, periodicamente e nei casi in cui si debba procedere ad indagini sistematiche tra la direzione generale delle imposte dirette e il comando generale della guardia di finanza e, nell'ambito delle singole circoscrizioni, fra i capi degli ispettorati e degli uffici e comandi territoriali.

Gli uffici finanziari e i comandi della Guardia di finanza, per evitare la reiterazione di accessi, si devono dare immediata comunicazione dell'inizio delle ispezioni e verifiche intraprese. L'ufficio o il comando che riceve la comunicazione può richiedere all'organo che sta eseguendo la ispezione o la verifica l'esecuzione di specifici controlli e l'acquisizione di specifici elementi e deve trasmettere i risultati dei controlli eventualmente già eseguiti o gli elementi eventualmente già acquisiti, utili ai fini dell'accertamento. Al termine delle ispezioni e delle verifiche l'ufficio o il comando che li ha eseguiti deve comunicare gli elementi acquisiti agli organi richiedenti (3).

Gli accessi presso le aziende e istituti di credito e l'Amministrazione postale debbono essere eseguiti, previa autorizzazione dell'ispettore compartimentale delle imposte dirette ovvero, per la Guardia di finanza, dal comandante di zona, da funzionari dell'Amministrazione finanziaria con qualifica non inferiore a quella di funzionario tributario e da ufficiali della guardia di finanza di grado non inferiore a capitano; le ispezioni e le rilevazioni debbono essere eseguite alla presenza del responsabile della sede o dell'ufficio presso cui avvengono o di un suo delegato e di esse è data immediata notizia a cura del predetto responsabile al soggetto interessato. Coloro che eseguono le ispezioni e le rilevazioni o vengono in possesso dei dati raccolti devono assumere direttamente le cautele necessarie alla riservatezza dei dati acquisiti. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, sono determinate le modalità di esecuzione degli accessi con particolare riferimento al numero massimo dei funzionari e degli ufficiali da impegnare per ogni accesso; al rilascio e alle caratteristiche dei documenti di riconoscimento e di autorizzazione; alle condizioni di tempo, che non devono coincidere con gli orari di sportello aperto al pubblico, in cui gli accessi possono essere espletati e alla redazione dei processi verbali (4).

... (5) (6).

(1) Comma prima sostituito dall'art. 2, D.P.R. 15 luglio 1982, n. 463 (Gazz. Uff. 23 luglio 1982, n. 201) e poi così modificato dall'art. 18, L. 30 dicembre 1991, n. 413.

(2) Comma prima sostituito dall'art. 2, D.P.R. 15 luglio 1982, n. 463 (Gazz. Uff. 23 luglio 1982, n. 201) e poi così modificato dall'art. 5, D.L. 3 maggio 1991, n. 143, dall'art. 18, L. 30 dicembre 1991, n. 413, e dall'art. 23, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

(3) Gli attuali commi quinto e sesto così sostituiscono l'originario comma quinto per effetto dell'art. 2, D.P.R.

15 luglio 1982, n. 463 (Gazz. Uff. 23 luglio 1982, n. 201), entrato in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione. Il citato art. 2 ha, inoltre, così disposto: «Il decreto di cui all'ultimo comma dell'art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, come modificato dal presente articolo, deve essere emanato entro trenta giorni dall'entrata in

vigore del presente decreto e le relative disposizioni possono essere modificate ed integrate con successivi decreti». Il primo periodo del comma sesto è stato poi così sostituito, con gli attuali primi due periodi, dall'art. 18, L. 30 dicembre 1991, n. 413.

(4) Gli attuali commi quinto e sesto così sostituiscono l'originario comma quinto per effetto dell'art. 2, D.P.R. 15 luglio 1982, n. 463 (Gazz. Uff. 23 luglio 1982, n. 201), entrato in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione. Il citato art. 2 ha, inoltre, così disposto: «Il decreto di cui all'ultimo comma

dell'art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, come modificato dal presente articolo, deve essere emanato entro trenta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto e le relative disposizioni possono essere modificate ed integrate con successivi decreti». Il primo periodo del comma sesto è stato poi così sostituito, con gli attuali primi due periodi, dall'art. 18, L. 30 dicembre 1991, n. 413.

(5) Il comma che si omette aggiunge due commi all'art. 52, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

(6) Vedi, anche, l'art. 7, L. 27 dicembre 2002, n. 289.

Art. 14 D.P.R. n. 600/1973

“Scritture contabili delle imprese commerciali, delle società e degli enti equiparati”

Le società, gli enti e gli imprenditori commerciali di cui al primo comma dell'art. 13 devono in ogni caso tenere:

- a) il libro giornale e il libro degli inventari;
- b) i registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;
- c) scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali, raggruppati in categorie omogenee, in modo da consentire di desumerne chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito;
- d) scritture ausiliarie di magazzino, tenute in forma sistematica e secondo norme di ordinata contabilità, dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali. Nelle scritture devono essere registrate le quantità entrate ed uscite delle merci destinate alla vendita; dei semilavorati, se distintamente classificati in inventario, esclusi i prodotti in corso di lavorazione; dei prodotti finiti nonché delle materie prime e degli altri beni destinati ad essere in essi fisicamente incorporati; degli imballaggi utilizzati per il confezionamento dei singoli prodotti; delle materie prime tipicamente consumate nella fase produttiva dei servizi, nonché delle materie prime e degli altri beni incorporati durante la lavorazione dei beni del committente. Le rilevazioni dei beni, singoli o raggruppati per categorie di inventario, possono essere effettuate anche in forma riepilogativa con periodicità non superiore al mese. Nelle stesse scritture possono inoltre essere annotati, anche alla fine del periodo d'imposta, i cali e le altre variazioni di quantità che determinano scostamenti tra le giacenze fisiche effettive e quelle desumibili dalle scritture di carico e scarico. Per le attività elencate ai numeri 1) e 2) del primo comma dell'art. 22 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, le registrazioni vanno effettuate solo per i movimenti di carico e scarico dei magazzini interni centralizzati che forniscono due o più negozi o altri punti di vendita, con esclusione di quelli indicati al punto 4 dell'art. 4, del D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627. Per la produzione di beni, opere, forniture e servizi la cui valutazione è effettuata a costi specifici o a norma dell'art. 63 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, e successive modificazioni, le scritture ausiliarie sono costituite da schede di lavorazione dalle quali devono risultare i costi specificamente imputabili; le registrazioni sulle schede di lavorazione sostituiscono le rilevazioni di carico e di scarico dei singoli beni specificamente acquistati per le predette produzioni. Dalle scritture ausiliarie di magazzino possono essere esclusi tutti i movimenti relativi a singoli beni o a categorie inventariali il cui costo complessivo nel periodo di imposta precedente non eccede il venti per cento di quello sostenuto nello stesso periodo per tutti i beni sopraindicati. I beni o le categorie inventariali che possono essere esclusi devono essere scelti tra quelli di trascurabile rilevanza percentuale (1). I soggetti stessi devono inoltre tenere, in quanto ne ricorrano i presupposti, il registro dei beni ammortizzabili e il registro riepilogativo di magazzino di cui ai successivi articoli 16 e 17 e i libri sociali obbligatori di cui ai numeri 1 e seguenti dell'art. 2421 del codice civile.

[I soggetti che adottano contabilità in codice sono obbligati alla tenuta di apposito registro nel quale devono essere riportati il codice adottato e le corrispondenti note interpretative] (2).

Le società e gli enti il cui bilancio o rendiconto è soggetto per legge o per statuto alla approvazione dell'assemblea o di altri organi possono effettuare nelle scritture contabili gli aggiornamenti consequenziali all'approvazione stessa fino al termine stabilito per la presentazione della dichiarazione.

Le società, gli enti e gli imprenditori di cui al primo comma che esercitano attività commerciali all'estero mediante stabili organizzazioni e quelli non residenti che esercitano attività commerciali in Italia mediante stabili organizzazioni, devono rilevare nella contabilità distintamente i fatti di gestione che interessano le stabili organizzazioni, determinando separatamente i risultati dell'esercizio relativi a ciascuna di esse.

[Le scritture ausiliarie di magazzino di cui alla lettera d) devono essere tenute a partire dal secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente l'ammontare dei ricavi di cui all'art. 53 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, ed il valore complessivo delle rimanenze di cui agli artt. 62 e 63 dello stesso decreto sono superiori rispettivamente a due miliardi e a cinquecento milioni di lire. L'obbligo cessa a partire dal primo periodo di imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente l'ammontare dei ricavi o il valore delle rimanenze è inferiore a tale limite. Per i soggetti il cui periodo di imposta è diverso dall'anno solare l'ammontare dei ricavi deve essere ragguagliato all'anno. Ai fini della determinazione dei limiti sopra indicati non si tiene conto delle risultanze di accertamenti se

l'incremento non supera di oltre il quindici per cento i valori dichiarati] (3).

(1) Lettera aggiunta dall'art. 41, D.P.R. 30 dicembre 1980, n. 897. Vedi, anche, l'art. 45 del citato D.P.R. Successivamente l'art. 1, D.P.R. 4 novembre 1981, n. 664 ha abrogato il citato art. 41, con effetto dal 31 dicembre 1980, e l'art. 2 del D.P.R. n. 664 innanzi indicato ha così sostituito nuovamente la lettera d) del presente D.P.R. n. 600 del

1973. Per gli obblighi relativi alla tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino vedi, anche, l'art. 1, D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695.

(2) Comma così sostituito dall'art. 10-quater, D.L. 2 marzo 1989, n. 69 e poi abrogato dall'art. 6, D.L. 10 giugno 1994, n. 357.

(3) Comma aggiunto dall'art. 3, D.P.R. 4 novembre 1981, n. 664 e poi abrogato dall'art. 1, D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695 a decorrere dalla data della sua entrata in vigore. Vedi, anche, l'art. 3, D.L. 19 dicembre 1984, n. 853 e l'art. 13, comma sesto, D.L. 2 marzo 1989, n. 69.

1.2.6 L'accertamento automatico

Il panorama normativo tributario prevede, inoltre, anche l'accertamento automatico che è effettuato da parte dell'Amministrazione finanziaria a seguito di rettifica delle dichiarazioni presentate dai contribuenti.

Questo tipo di azione amministrativa di accertamento avviene attraverso procedure automatizzate-informatizzate, ai sensi dell'art. 36-bis D.P.R. n. 600/1973.

Art. 36-bis D.P.R. n. 600/1973

“Liquidazioni delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni”

Avvalendosi di procedure automatizzate, l'amministrazione finanziaria procede, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta (1).

Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, l'Amministrazione finanziaria provvede a:

- a) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi;
- b) correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
- c) ridurre le detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;
- d) ridurre le deduzioni dal reddito esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge;
- e) ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione;
- f) controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.

2-bis. Se vi è pericolo per la riscossione, l'ufficio può provvedere, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale, a controllare la tempestiva effettuazione dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta (2).

Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio, ai sensi del comma 2-bis, emerge un'imposta o una maggiore imposta, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. Qualora a seguito della comunicazione il contribuente o il sostituto di imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari

all'amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione (3).
I dati contabili risultanti dalla liquidazione prevista nel presente articolo si considerano, a tutti gli effetti, come dichiarati dal contribuente e dal sostituto d'imposta (4).

(1) Per l'interpretazione autentica del presente comma, vedi l'art. 28, L. 27 dicembre 1997, n. 449.

(2) Comma aggiunto dal comma 10 dell'art. 2, D.L. 30 settembre 2005, n. 203.

(3) Comma così modificato prima dall'art. 1, D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32 e poi dal comma 10 dell'art. 2, D.L. 30 settembre 2005, n. 203.

(4) Articolo aggiunto dall'art. 2, D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920 modificato dall'art. 1, D.P.R. 27 settembre 1979, n. 506 (Gazz. Uff. 22 ottobre 1979, n. 288), dall'art. 10-ter, D.L. 2 marzo 1989, n. 69 e dall'art. 1, D.L. 31 maggio 1994, n. 330 ed infine così sostituito dall'art. 13, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241. Per la riscossione delle somme dovute a seguito dei controlli automatici effettuati ai sensi del presente articolo vedi l'art. 2, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462. Per i termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo delle somme dovute dai contribuenti vedi l'art. 17, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 come sostituito dall'art. 6, D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46. Vedi, anche, il comma 103 dell'art. 1, L. 27 dicembre 2006, n. 296.

La norma citata consente all'Amministrazione finanziaria di procedere, autonomamente, alla rettifica delle dichiarazioni presentate dal contribuente.

Questo tipo di controllo, definito dalla Dottrina come controllo non di merito, si basa unicamente sulla valutazione della dichiarazione dei redditi presentata dal contribuente attraverso l'utilizzo di un procedimento informatico.

In effetti gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, attraverso procedure automatizzate, provvedono a rilevare gli errori e le incongruità, sulla base degli elementi indicati dal contribuente in dichiarazione, in relazione ai dati delle dichiarazioni degli anni precedenti, i limiti di redditività minima ed i limiti di deducibilità e detraibilità fiscale massimi imposti direttamente dalla norma.

A seguito di rilevate incongruità, l'Amministrazione finanziaria, per la conclusione dell'accertamento "automatico", può:

- 1) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi;
- 2) correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
- 3) ridurre le detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;
- 4) ridurre le deduzioni dal reddito espresse in misura superiore a quella prevista dalla legge;
- 5) ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione;

6) controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.

All'accertamento procede l'Ufficio finanziario competente per territorio in relazione al domicilio fiscale del contribuente, determinato ai sensi degli artt. 58 e 59 D.P.R. n. 600/1973.

Art. 58 D.P.R. n. 600/1973

“Domicilio fiscale”

Agli effetti dell'applicazione delle imposte sui redditi ogni soggetto si intende domiciliato in un comune dello Stato, giusta le disposizioni seguenti (1).

Le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato hanno il domicilio fiscale nel comune della cui anagrafe sono iscritte. Quelle non residenti hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si è prodotto il reddito o, se il reddito è prodotto in più comuni, nel comune in cui si è prodotto il reddito più elevato (2). I cittadini italiani, che risiedono all'estero in forza di un rapporto di servizio con la pubblica amministrazione nonché quelli considerati residenti ai sensi dell'articolo 2, comma 2-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, hanno il domicilio fiscale nel comune di ultima residenza nello Stato (3).

I soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa; se anche questa manchi, essi hanno il domicilio fiscale nel comune ove è stabilita una sede secondaria o una stabile organizzazione e in mancanza nel comune in cui esercitano prevalentemente la loro attività.

In tutti gli atti, contratti, denunce e dichiarazioni che vengono presentati agli uffici finanziari deve essere indicato il comune di domicilio fiscale delle parti, con la precisazione dell'indirizzo.

Le cause di variazione del domicilio fiscale hanno effetto dal sessantesimo giorno successivo a quello in cui si sono verificate.

(1) La Corte costituzionale, con ordinanza 17-26 maggio 2006, n. 210 (Gazz. Uff. 31 maggio 2006, n. 22, 1ª Serie speciale), ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale del combinato disposto dell'articolo 26, ultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, 58, primo comma e secondo periodo del secondo comma, e 60, primo comma, lettere c) ed e), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sollevata in riferimento agli artt. 1, 3 e 24 della Costituzione.

(2) La Corte costituzionale, con ordinanza 17-26 maggio 2006, n. 210 (Gazz. Uff. 31 maggio 2006, n. 22, 1ª Serie speciale), ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale del combinato disposto dell'articolo 26, ultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, 58, primo comma e secondo periodo del secondo comma, e 60, primo comma, lettere c) ed e), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sollevata in riferimento agli artt. 1, 3 e 24 della Costituzione.

(3) Comma così modificato dall'art. 10, L. 23 dicembre 1998, n. 448.

Art. 59 D.P.R. n. 600/1973

“Domicilio fiscale stabilito dall'amministrazione”

L'amministrazione finanziaria può stabilire il domicilio fiscale del soggetto, in deroga alle disposizioni dell'articolo precedente, nel comune dove il soggetto stesso svolge in modo continuativo la principale attività ovvero, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, nel comune in cui è stabilita la sede amministrativa.

Quando concorrono particolari circostanze la amministrazione finanziaria può consentire al contribuente, che ne faccia motivata istanza, che il suo domicilio fiscale sia stabilito in un comune diverso da quello previsto dall'articolo precedente.

Competente all'esercizio delle facoltà indicate nei precedenti commi è l'intendente di finanza o il Ministro per le finanze a seconda che il provvedimento importi lo spostamento del domicilio fiscale nell'ambito della stessa provincia o in altra provincia.

Il provvedimento è in ogni caso definitivo, deve essere motivato e notificato all'interessato ed ha effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato notificato (1).

(1) Per l'individuazione degli uffici competenti a stabilire il domicilio fiscale del contribuente in un comune diverso da quello della residenza anagrafica o della sede legale vedi il Prov. 23 ottobre 2003.

1.2.7 L'accertamento integrativo o modificativo

Altro tipo di accertamento tributario è quello previsto e disciplinato dall'art. 43, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973, definito accertamento integrativo o modificativo.

Art. 43 D.P.R. n. 600/1973
“Termine per l'accertamento”

Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (1).

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla ai sensi delle disposizioni del titolo I l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (2).

In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione (3).

Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

Nell'avviso devono essere specificatamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte (4).

(1) Comma così modificato dall'art. 15, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

(2) Comma così modificato dall'art. 15, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

(3) Comma aggiunto dal comma 24 dell'art. 37, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, con i limiti di applicabilità indicati nel comma 26 dello stesso art. 37.

(4) Per la proroga dei termini di cui al presente articolo vedi l'art. 9-bis, D.L. 28 marzo 1997, n. 79 e l'art. 10, L. 27 dicembre 2002, n. 289. In deroga a quanto disposto dal presente articolo vedi il comma 5 dell'art. 27, L. 18 aprile 2005, n. 62 - Legge comunitaria 2004. Per la decorrenza dei Termini di accertamento di cui al presente articolo vedi il comma 474 dell'art. 1, L. 23 dicembre 2005, n. 266.

Il comma 4²⁷ dell'art. 43 prevede che, fino alla scadenza dei termini di decadenza previsti dai commi da 1 a 3 del medesimo articolo, l'Amministrazione finanziaria può procedere ad effettuare accertamenti tributari che hanno la finalità di integrare o modificare un precedente accertamento tributario già concluso.

Il presupposto dell'azione accertatrice è, quindi, che vi sia già stato un precedente accertamento tributario eseguito dall'Organo accertatore e che le integrazioni e/o le modifiche debbano riguardare periodi d'imposta che possono essere ancora accertati, e che gli stessi periodi d'imposta non siano colpiti ormai da maturata decadenza.

²⁷Originariamente era il comma 3 dell'articolo in esame che disciplinava l'accertamento modificativo o integrativo che è stato modificato a seguito dell'emanazione del comma 24 dell'art. 37 D.L. 4 luglio 2006, n. 223.

L'accertamento integrativo o modificativo deve essere notificato al contribuente mediante un nuovo avviso di accertamento, in base alla sopravvenuta conoscenza di elementi reddituali nuovi.

Altro elemento presupposto, peraltro, è che l'Amministrazione finanziaria sia venuta a conoscenza di nuovi elementi di capacità reddituale non conosciuti al momento dell'esecuzione dell'accertamento tributario originario da integrare e/o modificare.

La parte Erariale, per la validità della sua azione accertatrice, deve specificare nell'avviso di integrazione/modifica i nuovi elementi di maggiore capacità reddituale presi in considerazione.

La mancata osservanza dell'obbligo di indicazione dei nuovi elementi, atti o fatti di cui l'Amministrazione è venuta a conoscenza per la rideterminazione dell'imponibile, comporta la nullità dell'atto di accertamento integrato o modificato.

L'indicazione dei nuovi elementi presi in considerazione può essere assunta anche come motivazione dell'atto di accertamento modificativo/integrativo. La conseguenza diretta è che se l'Amministrazione procedente non dovesse provvedere a rendere palesi i nuovi elementi acquisiti agli atti, il relativo accertamento integrativo/modificativo sarà colpito da nullità, da eccepire, ovviamente, in sede contenziosa.

La parte Fiscale si deve fare carico anche di indicare specificatamente quali siano gli atti o i fatti attraverso i quali ha avuto modo di conoscere gli elementi nuovi venuti a sua conoscenza e quale sia stato il percorso logico-giuridico-deduttivo elaborato e posto a base dell'accertamento integrativo/modificativo.

L'Ufficio finanziario, pertanto, dovrà rivelare, attraverso valida e congrua motivazione, quali siano stati gli atti o i fatti che hanno permesso di addivenire ad una integrazione o modificazione dell'atto di accertamento originario già notificato e quali siano state le nuove valutazioni espresse dalla stessa Amministrazione procedente.

L'indicazione degli atti o fatti presi a base per l'integrazione/modifica dell'accertamento tributario originario, che fanno ravvisare una nuova e diversa capacità reddituale in precedenza non determinata o determinata in misura inferiore, ben può rappresentare la giusta e congrua motivazione, richiesta per legge, del nuovo atto così redatto che va ad integrare o modificare l'atto di accertamento già notificato.

1.2.8 L'accertamento parziale

L'Ordinamento tributario prevede e disciplina una ulteriore azione accertatrice che può essere resa in deroga al principio di unicità e globalità dell'accertamento tributario.

L'istituto dell'accertamento parziale, previsto e disciplinato dall'art. 41-bis D.P.R. n. 600/1973, infatti, consente all'Amministrazione finanziaria, allorquando risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parzialmente dichiarato, che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile, compresi i redditi da partecipazioni in società, associazioni ed imprese, oppure risulti l'esistenza di deduzioni, esenzioni ed agevolazioni in tutto o in parte non spettanti, nonché l'esistenza di imposte o di maggiori imposte non versate, di procedere ad accertare, in base agli elementi predetti, il reddito o il maggior reddito imponibili, ovvero la maggiore imposta da versare.

Art. 41-bis D.P.R. n. 600/1973

“Accertamento parziale”

Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall'articolo 43, i competenti uffici dell'Agenzia delle entrate, qualora dagli accessi, ispezioni e verifiche nonché dalle segnalazioni effettuati dalla Direzione centrale accertamento, da una Direzione regionale ovvero da un ufficio della medesima Agenzia ovvero di altre Agenzie fiscali, dalla Guardia di finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici oppure dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria, risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parziale dichiarato, che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile, compresi i redditi da partecipazioni in società, associazioni ed imprese di cui all'art. 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, o l'esistenza di deduzioni, esenzioni ed agevolazioni in tutto o in parte non spettanti, nonché l'esistenza di imposte o di maggiori imposte non versate, escluse le ipotesi di cui agli articoli 36-bis e 36-ter, possono limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, il reddito o il maggior reddito imponibili, ovvero la maggiore imposta da versare, anche avvalendosi delle procedure previste dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Non si applica la disposizione dell'art. 44 (1).

[Le disposizioni del comma 1 possono applicarsi anche all'accertamento induttivo dei ricavi e dei compensi, di cui all'art. 12 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 aprile 1989, n. 154, e successive modificazioni, tenendo conto della dimostrazione della non applicabilità dei coefficienti eventualmente fornita dal contribuente, con le modalità di cui all'ultimo periodo del comma 1 dello stesso articolo 12. L'accertamento parziale avverrà utilizzando anche il coefficiente basato sul contributo diretto lavorativo determinato con i decreti di cui all'art. 11, comma 5, del citato decreto-legge n. 69 del 1989, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 154 del 1989, e successive modificazioni. Le disposizioni del presente comma non sono applicabili nei riguardi dei contribuenti in regime di contabilità ordinaria e nei casi in cui la detta dimostrazione della non applicabilità dei coefficienti risulti asseverata da uno dei soggetti di cui all'art. 30, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, e successive modificazioni. Nei confronti di questi ultimi si applicano, in caso di falsa indicazione dei fatti asseverati, ove non derivante da false o erronee informazioni fornite dal contribuente, le pene previste nell'art. 4 del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 1982, n. 516, come sostituito dall'art. 6 del D.L. 16 marzo 1991, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla L. 15 maggio 1991, n. 154] (2) (3).

(1) Comma così modificato dal comma 405 dell'art. 1, L. 30 dicembre 2004, n. 311.

(2) Comma abrogato dall'art. 62-quinquies, D.L. 30 agosto 1993, n. 331.

(3) Articolo aggiunto dall'art. 1, D.P.R. 14 aprile 1982, n. 309 (Gazz. Uff. 7 giugno 1982, n. 154), poi modificato dall'art. 30, D.L. 2 marzo 1989, n. 69 ed infine così sostituito dall'art. 2, L. 30 dicembre 1991, n. 413. Una ulteriore modifica è stata apportata al comma 2 dall'art. 11, D.L. 19 settembre 1992, n. 384. Vedi, anche, l'art. 11-ter del predetto D.L. n. 384 del 1992 e gli artt. 7, 8 e 9, L. 27 dicembre 2002, n. 289.

É da segnalare che l'accertamento parziale non pregiudica l'eventuale ulteriore azione accertatrice da parte dell'Amministrazione, purché detta ulteriore azione sia resa nei termini di decadenza e prescrizione previsti per legge per ogni singolo tributo.

Nel caso di accertamento parziale non si applica la disposizione di cui all'art. 44 D.P.R. n. 600/1973 che prevede e disciplina la partecipazione dei Comuni all'accertamento, proprio perché l'accertamento parziale deve rappresentare una eccezionalità, per il principio dell'unicità e globalità dell'accertamento tributario²⁸, in quanto riferito a singole poste di reddito.

L'accertamento in esame, infine, può essere eseguito dall'Amministrazione finanziaria anche mediante utilizzo delle procedure previste dal D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 che disciplina l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale.

1.2.9 L'accertamento con adesione

L'accertamento con adesione, infine, come già anticipato, è disciplinato dal D.Lgs. n. 218/1997.

É un istituto giuridico che fu introdotto dagli artt. 2-bis e 2-ter D.L. n. 564/1994 ed ha subito diverse modifiche, fino all'attuale disciplina.

Esso rappresenta uno strumento giuridico di conciliazione della lite tributaria insorta tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria.

L'istituto in esame, però, non deve essere confuso con la conciliazione giudiziale esperibile solo innanzi alla Commissione tributaria adita, istituto questo disciplinato dall'art. 48 D.Lgs. n. 546/1992 regolante le disposizioni sul processo tributario.

L'accertamento con adesione, nello specifico, rappresenta una forma di accertamento concordato in un unico atto previo contraddittorio tra le parti.

L'atto di accertamento con adesione stipulato tra le parti è considerato atto di tipo definitivo ed avente la finalità di non alimentare il contenzioso tributario, in quanto strumento deflativo del carico giudiziario tributario.

²⁸A titolo esemplificativo si riporta la massima relativa alla sentenza 6 marzo 2003, n. 114 della Commiss. Trib. Prov. di Brindisi con la quale è stato ribadito che «l'accertamento parziale rappresenta uno strumento eccezionale con il quale l'ufficio, in deroga al principio di unicità e globalità dell'azione accertatrice, attrae ad imposizione fattispecie imponibili che di volta in volta vengono segnalate dalle fonti informative, senza che venga compiuta una vera e propria attività istruttoria se non circoscritta al solo fine di vagliare l'attendibilità degli elementi segnalati, stante l'autorevolezza delle fonti di informazione e dell'elevato valore probatorio degli elementi segnalati. Pertanto, è da ritenersi illegittimo un avviso di accertamento parziale che sia stato emesso a seguito di una verifica generale, nell'ambito della quale gli elementi posti a base dell'atto non siano certi e precisi, ma siano stati acquisiti a seguito di un procedimento di carattere presuntivo ed all'esito del compimento di una esauriente attività istruttoria da parte dell'ufficio.»

Secondo l'art. 2 D.Lgs. n. 218/1997, infatti, una volta stipulato l'atto di accertamento con adesione, per il contribuente non è più possibile procedere ad una eventuale impugnazione dell'atto innanzi alla Commissione tributaria competente e non è possibile procedere, da parte dell'Ufficio finanziario, ad alcuna integrazione né tanto meno a modificazione dell'atto di adesione sottoscritto tra esso contribuente e l'Amministrazione finanziaria controparte.

Art. 2 D.Lgs. n. 218/1997

“Definizione degli accertamenti nelle imposte sui redditi e nell'imposta sul valore aggiunto”

La definizione delle imposte sui redditi ha effetto anche per l'imposta sul valore aggiunto, relativamente alle fattispecie per essa rilevanti. In tal caso l'imposta sul valore aggiunto è liquidata applicando, sui maggiori componenti positivi di reddito rilevanti ai fini della stessa, l'aliquota media risultante dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili e di quella considerata detraibile forfettariamente in relazione ai singoli regimi speciali adottati, e il volume d'affari incrementato delle operazioni non soggette ad imposta e di quelle per le quali non sussiste l'obbligo di dichiarazione. Possono formare oggetto della definizione anche le fattispecie rilevanti ai soli fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Può essere oggetto di definizione anche la determinazione sintetica del reddito complessivo netto.

L'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio e non rileva ai fini dell'imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni, nonché ai fini extratributari, fatta eccezione per i contributi previdenziali e assistenziali, la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. La definizione esclude, anche con effetto retroattivo, in deroga all'articolo 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 (1), la punibilità per i reati previsti dal decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, limitatamente ai fatti oggetto dell'accertamento; la definizione non esclude comunque la punibilità per i reati di cui agli articoli 2, comma 3, e 4 del medesimo decreto-legge.

La definizione non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice entro i termini previsti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, relativo all'accertamento delle imposte sui redditi, e dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, riguardante l'imposta sul valore aggiunto:

- a) se sopravviene la conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore al cinquanta per cento del reddito definito e comunque non inferiore a centocinquanta milioni di lire;
- b) se la definizione riguarda accertamenti parziali;
- c) se la definizione riguarda i redditi derivanti da partecipazione nelle società o nelle associazioni indicate nell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria;
- d) se l'azione accertatrice è esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell'azienda coniugale di cui alla lettera c), alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione.

A seguito della definizione, le sanzioni per le violazioni concernenti i tributi oggetto dell'adesione commesse nel periodo d'imposta, nonché per le violazioni concernenti il contenuto delle dichiarazioni relative allo stesso periodo, si applicano nella misura di un quarto del minimo previsto dalla legge, ad eccezione di quelle applicate in sede di liquidazione delle dichiarazioni ai sensi dell'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre

1973, n. 600, e dell'articolo 60, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nonché di quelle concernenti la mancata, incompleta o non veritiera risposta alle richieste formulate dall'ufficio. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali di cui al comma 3 non si applicano sanzioni e interessi.

Le disposizioni dei commi da 1 a 5 si applicano anche in relazione ai periodi d'imposta per i quali era applicabile la definizione ai sensi dell'articolo 3 del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, e dell'articolo 2, comma 137, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche ai sostituti d'imposta (2).

(1) Recante Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie.

Resta impregiudicata, invece, la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di poter procedere a nuovi accertamenti, anche a seguito di stipula di atto di accertamento con adesione, se la stessa Amministrazione:

- a) viene a conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito comunque conseguito, superiore al 50% del reddito oggetto di avvenuta definizione e comunque non inferiore a 150 milioni delle vecchie lire;
- b) se la definizione riguarda accertamenti parziali;
- c) se la definizione riguarda i redditi derivanti da partecipazione nelle società o nelle associazioni indicate nell'art. 5 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria;
- d) se l'azione accertatrice è esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell'azienda coniugale di cui alla lett. c), alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione.

L'istituto dell'accertamento con adesione è entrato in vigore il 1° agosto 1997 ed è accessibile a tutti i contribuenti.

Esso è applicabile a tutte le tipologie di imposte, sia dirette che indirette, e comporta, come elemento premiale per il contribuente che è ricorso ad esso, l'applicazione delle sanzioni nella misura di 1/4 del minimo per le violazioni concernenti i tributi oggetto di definizione concordata e di 1/4 del minimo per le violazioni concernenti il contenuto delle dichiarazioni relative allo stesso periodo.

L'art. 50 D.Lgs. n. 218/1997 prevede che l'istituto dell'accertamento con adesione possa essere adottato anche dalle Province e dai Comuni, per i tributi di propria spettanza, previa emanazione di apposita delibera da adottare da parte degli Enti locali interessati.

Si segnala che in materia di accertamento con adesione sono state apportate delle significative novità dal D.L. n. 112/2008, convertito in Legge n. 133/2008.

Nello specifico, il comma 18 dell'art. 83 D.L. menzionato, inserendo l'art. 5-bis al D.Lgs. n. 218/1997, disciplina la possibilità per il contribuente di poter prestare adesione anche ai verbali di constatazione in materia di imposte dirette ed Iva redatti dalla Guardia di Finanza.

Detta adesione può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione e deve intervenire entro i 30 giorni successivi alla data della consegna del

verbale medesimo mediante comunicazione al competente ufficio dell’Agenzia delle Entrate ed all’Organo che ha redatto il verbale.

Entro i 60 giorni successivi alla comunicazione al competente Ufficio dell’Agenzia delle Entrate, lo stesso deve provvedere a notificare al contribuente l’atto di definizione dell’accertamento parziale.

In caso di adesione al verbale di constatazione le sanzioni applicabili sono ridotte alla metà e le somme dovute risultanti dall’atto di definizione dell’accertamento parziale devono essere versate nei termini e con le modalità di cui all’art. 8 D.Lgs. n. 218/1997, senza prestazione di garanzie in caso di versamento rateale.

A tale ultimo proposito, si ricorda che sull’importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell’atto di definizione dell’accertamento parziale.

Nel caso in cui il contribuente ometta il pagamento delle somme dovute, il competente ufficio dell’Agenzia delle Entrate provvederà all’iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle predette somme, a norma dell’art. 14 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Art. 83, comma 18, della Legge n. 133/2008
“Efficienza dell’Amministrazione finanziaria”

...Art. 5-bis (Adesione ai verbali di constatazione). - 1. Il contribuente può prestare adesione anche ai verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto redatti ai sensi dell’articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, che consentano l’emissione di accertamenti parziali previsti dall’articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dall’articolo 54, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

2. L’adesione di cui al comma 1 può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione e deve intervenire entro i trenta giorni successivi alla data della consegna del verbale medesimo mediante comunicazione al competente ufficio dell’Agenzia delle entrate ed all’organo che ha redatto il verbale. Entro i sessanta giorni successivi alla comunicazione al competente Ufficio dell’Agenzia delle entrate, lo stesso notifica al contribuente l’atto di definizione dell’accertamento parziale recante le indicazioni previste dall’articolo 7.

3. In presenza dell’adesione di cui al comma 1 la misura delle sanzioni applicabili indicata nell’articolo 2, comma 5, è ridotta alla metà e le somme dovute risultanti dall’atto di definizione dell’accertamento parziale devono essere versate nei termini e con le modalità di cui all’articolo 8, senza prestazione delle garanzie ivi previste in caso di versamento rateale. Sull’importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell’atto di definizione dell’accertamento parziale.

4. In caso di mancato pagamento delle somme dovute di cui al comma 3 il competente ufficio dell’Agenzia delle entrate provvede all’iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle predette somme a norma dell’articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

CAPITOLO SECONDO

2 La partecipazione dei Comuni alla fase dell'accertamento tributario: dall'art. 44 D.P.R. n. 600/1973 all'art. 1 D.L. n. 203/2005

2.1 Analisi storica dell'art. 44 D.P.R. n. 600/1973

In sede di emanazione del D.P.R. n. 600/1973 il Legislatore prevede, già allora, con l'art. 44, la partecipazione dei Comuni all'accertamento tributario.

L'originario art. 44 D.P.R. n. 600/1973, come pubblicato in G.U. 16 ottobre 1973, però, fu emanato per dare maggiore impulso agli Uffici finanziari nella fase investigativa, finalizzata al recupero di imposte evase o eluse attraverso un impiego ed un intervento da parte dei Comuni a titolo "gratuito".

Il primo menzionato articolo, come modificato successivamente a più riprese, prevedeva una apposita partecipazione dei Comuni all'accertamento dei redditi delle persone fisiche.

Si osserva, sul punto, che la partecipazione dei Comuni alla fase dell'accertamento tributario era riservata esclusivamente ai redditi prodotti dalle persone fisiche, con esclusione di ogni forma di capacità reddituale riferita alle persone giuridiche.

Ciò comportava, in termini numerici, una forte limitazione di possibilità di scovare redditi sommersi, poiché oggetto di attenzione da parte dei Comuni potevano essere solo i soggetti passivi Irpef con esclusione, di conseguenza, di tutte le altre categorie di contribuenti.

Per consentire ai Comuni detta partecipazione, gli Uffici finanziari²⁹ avevano l'obbligo, ma soprattutto l'interesse, di inviare agli uffici comunali, entro termini ben precisi, le dichiarazioni dei redditi dei soggetti passivi che avevano il domicilio fiscale in quel Comune.

Il rispetto preciso dei termini per l'invio delle dichiarazioni e delle proposte di accertamento era finalizzato ad evitare il maturarsi sia dei termini di decadenza (per

²⁹In prima stesura erano gli uffici delle imposte, poi tale incombenza, per effetto dell'art. 13 Legge 13 aprile 1977, n. 114, è passata ai centri di servizio.

l'esercizio del potere di accertamento) che dei termini di prescrizione (per esercitare il diritto di riscossione del tributo dovuto).

L'obbligo di invio delle dichiarazioni era collegato all'ulteriore obbligo di presentare le proposte di accertamento in rettifica o d'ufficio relative a persone fisiche, fatta eccezione per gli accertamenti integrativi o modificativi di cui al terzo comma dell'art. 43 (secondo l'originaria versione ndr) del medesimo decreto presidenziale.

Art. 43 D.P.R. n. 600/1973 (versione originaria)
“Termine per l'accertamento”

Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla ai sensi delle disposizioni del Titolo I l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del sesto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte.

Qualora l'Ufficio delle imposte avesse comunicato proposta di accertamento, allora, il Comune di domicilio fiscale del contribuente poteva proporre l'aumento degli imponibili indicando, per ciascuna delle categorie di reddito di cui all'art. 6 D.P.R. n. 917/1986³⁰, dati, fatti ed elementi rilevanti per la determinazione del maggiore imponibile, fornendo, contestualmente, ogni idonea documentazione atta a comprovare il maggior reddito conseguito ed imputabile al contribuente.

La proposta di aumento di capacità reddituale doveva essere, però, previamente adottata dalla Giunta comunale con apposita deliberazione, immediatamente esecutiva, sentito il consiglio tributario se istituito.

La norma prevedeva, inoltre, che sia la proposta di accertamento inviata dall'Ufficio finanziario sia la proposta di aumento del Comune dovevano essere accompagnate da un elenco in duplice copia, una delle quali doveva essere restituita, datata e sottoscritta, al Comune richiedente.

L'Ufficio delle imposte provvedeva comunque a notificare gli atti di accertamento ai soggetti passivi in precedenza già individuati, qualora entro il termine di 45 giorni dall'invio delle proposte e/o comunicazioni il Comune di domicilio fiscale competente non avesse presentato proposta di aumento degli imponibili.

Allorquando, invece, le proposte di aumento presentate dal Comune non fossero state condivise dall'Ufficio finanziario, allora le stesse dovevano essere trasmesse, da parte di

³⁰Per un maggior approfondimento si rimanda agli articoli disciplinanti le singole fattispecie di redditi.

quest'ultimo, con allegazione delle proprie deduzioni, all'apposita commissione operante presso ciascun ufficio, la quale provvedeva a determinare gli imponibili da accertare.

Se detta ultima commissione non deliberava il proprio parere entro 45 giorni dalla trasmissione delle proposte d'aumento e delle deduzioni, l'Ufficio finanziario provvedeva all'accertamento dell'imponibile precedentemente determinato.

Come già anticipato in precedenza, nonostante l'art. 44 sia stato modificato nel tempo, il campo di applicazione operativa è rimasto riservato esclusivamente ai redditi soggetti a Irpef con esclusione, di conseguenza, di tutte le altre tipologie di soggetti passivi.

Art. 44 D.P.R. n. 600/1973

“Partecipazione dei comuni all'accertamento”

I comuni partecipano all'accertamento dei redditi delle persone fisiche secondo le disposizioni del presente articolo e di quello successivo (1).

I centri di servizio devono trasmettere ai comuni di domicilio fiscale dei soggetti passivi, entro il 31 dicembre dell'anno in cui sono pervenute, le copie delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche ai sensi dell'art. 2; gli uffici delle imposte devono trasmettere ai comuni di domicilio fiscale dei soggetti passivi, entro il 1° luglio dell'anno in cui scade il termine per l'accertamento, le proprie proposte di accertamento in rettifica o di ufficio a persone fisiche, nonché quelle relative agli accertamenti integrativi o modificativi di cui al terzo comma dell'art. 43 (2).

Il comune di domicilio fiscale del contribuente, avvalendosi della collaborazione del consiglio tributario se istituito, può segnalare all'ufficio delle imposte dirette qualsiasi integrazione degli elementi contenuti nelle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche ai sensi dell'articolo 2, indicando dati, fatti ed elementi rilevanti e fornendo ogni idonea documentazione atta a comprovarla. A tal fine il comune può prendere visione presso gli uffici delle imposte degli allegati alle dichiarazioni già trasmesse gli in copia dall'ufficio stesso. Dati, fatti ed elementi rilevanti, provati da idonea documentazione, possono essere segnalati dal comune anche nel caso di omissione della dichiarazione (3).

Il comune di domicilio fiscale del contribuente per il quale l'ufficio delle imposte ha comunicato proposta di accertamento ai sensi del secondo comma può inoltre proporre l'aumento degli imponibili, indicando, per ciascuna categoria di redditi, dati, fatti ed elementi rilevanti per la determinazione del maggiore imponibile e fornendo ogni idonea documentazione atta a comprovarla. La proposta di aumento adottata con deliberazione della giunta comunale, sentito il consiglio tributario se istituito, deve pervenire all'ufficio delle imposte, a pena di decadenza, nel termine di novanta giorni dal ricevimento della comunicazione di cui al secondo comma. La deliberazione della giunta comunale è immediatamente esecutiva (4).

Le proposte di accertamento dell'ufficio delle imposte e le proposte di aumento del comune devono essere accompagnate da un elenco in duplice copia. Una delle copie, datata e sottoscritta, viene restituita in segno di ricevuta all'ufficio mittente.

Decorso il termine di novanta giorni di cui al quarto comma l'ufficio delle imposte provvede alla notificazione degli accertamenti per i quali o non siano intervenute proposte di aumento da parte dei comuni o le proposte del comune siano state accolte dall'ufficio stesso (5).

Le proposte di aumento non condivise dall'ufficio delle imposte devono essere trasmesse a cura dello stesso, con le proprie deduzioni, all'apposita commissione operante presso ciascun ufficio, la quale determina gli imponibili da accertare. Se la commissione non delibera entro quarantacinque giorni dalla trasmissione della proposta, l'ufficio delle imposte provvede all'accertamento dell'imponibile già determinato.

Il comune per gli adempimenti previsti dal terzo e quarto comma può richiedere dati e notizie alle amministrazioni ed enti pubblici che hanno obbligo di rispondere gratuitamente (6) (7).

(1) Gli attuali primi quattro commi così sostituiscono gli originari primi tre commi per effetto dell'art. 13, L. 13 aprile 1977, n. 114. Successivamente, il terzo e il quarto comma sono stati così sostituiti dall'art. 18, L. 24 aprile 1980, n. 146. Il comma secondo è stato poi così sostituito dall'art. 5, D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787.

(2) Gli attuali primi quattro commi così sostituiscono gli originari primi tre commi per effetto dell'art. 13, L. 13 aprile 1977, n. 114. Successivamente, il terzo e il quarto comma sono stati così sostituiti dall'art. 18, L. 24 aprile 1980, n. 146. Il comma secondo è stato poi così sostituito dall'art. 5, D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787.

(3) Gli attuali primi quattro commi così sostituiscono gli originari primi tre commi per effetto dell'art. 13, L.

13 aprile 1977, n. 114. Successivamente, il terzo e il quarto comma sono stati così sostituiti dall'art. 18, L. 24 aprile 1980, n. 146. Il comma secondo è stato poi così sostituito dall'art. 5, D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787.
(4) Gli attuali primi quattro commi così sostituiscono gli originari primi tre commi per effetto dell'art. 13, L. 13 aprile 1977, n. 114. Successivamente, il terzo e il quarto comma sono stati così sostituiti dall'art. 18, L. 24 aprile 1980, n. 146. Il comma secondo è stato poi così sostituito dall'art. 5, D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787.
(5) Comma così sostituito dall'art. 18, L. 24 aprile 1980, n. 146.
(6) Comma aggiunto dall'art. 18, L. 24 aprile 1980, n. 146.
(7) Vedi, anche, l'art. 1, D.L. 30 settembre 2005, n. 203.

È rimasto inalterato anche l'impegno assolutamente gratuito da parte dei Comuni (ad esclusione dell'addizionale comunale Irpef istituita con D.Lgs. n. 360/1998).

A differenza della originaria previsione normativa, l'attuale art. 44 prevede che siano i centri di servizio, e non più gli Uffici delle imposte, a trasmettere ai Comuni di domicilio fiscale dei soggetti passivi, entro il termine del 31 dicembre dell'anno in cui sono pervenute, le dichiarazioni Irpef presentate dalle persone fisiche ai sensi dell'art. 2 D.P.R. n. 600/1973.

Art. 2 D.P.R. n. 600/1973

“Contenuto della dichiarazione delle persone fisiche”

La dichiarazione delle persone fisiche, oltre quanto stabilito nel secondo comma dell'articolo 1, deve indicare i dati e gli elementi necessari per l'individuazione del contribuente, per la determinazione dei redditi e delle imposte dovute, nonché per l'effettuazione dei controlli e gli altri elementi, esclusi quelli che l'Amministrazione finanziaria è in grado di acquisire direttamente, richiesti nel modello di dichiarazione di cui all'articolo 8, primo comma, primo periodo (1).

(1) Così sostituito dall'art. 1, D.L. 31 maggio 1994, n. 330.

È rimasto agli Uffici delle imposte (ora Agenzia delle Entrate) l'obbligo di trasmettere ai Comuni di domicilio fiscale dei soggetti passivi, entro il termine del 1° luglio dell'anno in cui scade il termine per l'accertamento, le proprie proposte di accertamento in rettifica o d'ufficio a persone fisiche, nonché quelle relative agli accertamenti integrativi o modificativi di cui al comma 3 (ora 4 ndr) dell'art. 43.

Il Comune di domicilio fiscale del contribuente si avvale, laddove istituito, della collaborazione del consiglio tributario³¹, al fine di segnalare all'Ufficio finanziario qualsiasi integrazione degli elementi contenuti nelle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche, indicando, all'uopo, dati, fatti ed elementi rilevanti nonché fornendo ogni più ampia documentazione atta a comprovare la maggiore capacità reddituale prodotta.

Al fine di raggiungere lo scopo di scovare eventuali evasori/elusori fiscali, il Comune può prendere visione, presso gli Uffici finanziari, degli allegati alle dichiarazioni dei redditi precedentemente già trasmesse.

³¹Il Legislatore ha previsto l'istituzione dei consigli tributari la cui costituzione ricade nelle competenze del Consiglio comunale, non specificando, però, nel dettaglio quali siano i poteri, le funzioni ed il loro funzionamento.

Eventuali dati, fatti ed elementi considerati rilevanti, comprovati da idonea documentazione, possono essere segnalati dal Comune anche nel caso in cui il contribuente sottoposto ad accertamento abbia omissso la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Il Comune di domicilio fiscale del contribuente per il quale l'Ufficio finanziario ha comunicato proposta di accertamento in rettifica o d'ufficio può, inoltre, proporre l'aumento degli imponibili soggetti ad accertamento, indicando però, per ciascuna delle categorie reddituali, dati, fatti ed elementi rilevanti per la determinazione del maggior imponibile, fornendo, altresì, ogni più idonea documentazione atta a comprovare la maggiore capacità reddituale ipotizzata.

La proposta di aumento di imponibile è adottata, da parte del Comune di domicilio fiscale, sentito il parere del consiglio tributario se istituito, con deliberazione della Giunta comunale che è immediatamente esecutiva.

La deliberazione deve giungere all'Ufficio finanziario, a pena di decadenza, entro 90 giorni dalla ricezione della comunicazione relativa alle proposte di accertamento in rettifica o d'ufficio oppure agli accertamenti integrativi o modificativi, inviati ai sensi del comma 2 del citato art. 44.

Sia le proposte di accertamento inviate dall'Ufficio finanziario che le proposte in aumento deliberate dal Comune di domicilio fiscale del contribuente devono essere accompagnate da un elenco, redatto in duplice copia, una delle quali, datata e sottoscritta, deve essere restituita in segno di ricevuta all'ufficio emittente.

Trascorsi i 90 giorni entro i quali deve giungere la deliberazione della Giunta, l'Ufficio finanziario provvede alla notificazione degli accertamenti oramai "consolidati", e cioè quegli accertamenti per i quali non siano intervenute proposte di aumento da parte dei Comuni oppure quegli accertamenti per i quali siano state accolte, da parte dell'Ufficio finanziario, le proposte presentate dal Comune di domicilio fiscale.

Qualora le proposte di aumento inviate dal Comune di domicilio fiscale non dovessero essere condivise dall'Ufficio finanziario, allora quest'ultimo dovrà trasmettere le proposte di aumento stesse, con allegate le proprie deduzioni, all'apposita commissione, prevista dall'art. 45 D.P.R. n. 600/1973, operante presso ciascun ufficio.

Art. 45 D.P.R. n. 600/1973

"Commissione per l'esame delle proposte del comune"

La commissione di cui al sesto comma dell'art. 44 è unica per ogni ufficio delle imposte, è presieduta dal capo dello stesso ufficio o da un impiegato della carriera direttiva da lui delegato ed è composta per metà da impiegati dell'ufficio e per metà da persone designate dal consiglio comunale di ciascuno dei comuni compresi nel distretto. Non possono essere designati coloro che esercitano professionalmente funzioni di

assistenza e rappresentanza in materia tributaria.

Il numero dei componenti della commissione non può essere superiore, oltre al presidente, a otto per i comuni di prima classe, a sei per i comuni di seconda e terza classe e a quattro per i comuni di quarta e quinta classe. Non possono far parte della commissione gli impiegati dell'ufficio delle imposte che rivestono cariche elettive nei comuni del distretto e i componenti delle commissioni tributarie. Entro il 30 novembre di ciascun anno il sindaco comunica all'ufficio delle imposte i nominativi delle persone designate in rappresentanza del comune, le quali si intendono confermate di anno in anno qualora entro il detto termine il sindaco non abbia comunicato variazioni.

La convocazione della commissione è fatta dal presidente, almeno cinque giorni prima di quello fissato per la riunione, con avviso a mezzo di raccomandata diretto al sindaco del comune del quale si esaminano le proposte. L'avviso deve contenere l'indicazione nominativa dei contribuenti ai quali si riferiscono le proposte medesime.

La commissione determina l'ammontare dell'imponibile da accertare sulla base degli atti in suo possesso deliberando a maggioranza di voti con l'intervento di almeno la metà più uno dei componenti; in caso di parità prevale il voto del presidente. Le sedute della commissione non sono pubbliche e ad esse non può intervenire il contribuente.

Il segretario della commissione redige il verbale della seduta nel quale devono essere indicati i nominativi degli intervenuti, le proposte esaminate e le decisioni adottate. Il verbale è sottoscritto anche dal presidente.

Ai compiti di segreteria della commissione provvede l'ufficio delle imposte. Le spese relative alla partecipazione dei rappresentanti dei comuni sono a carico dei comuni stessi.

In tal caso sarà la commissione per l'esame delle proposte del Comune che determinerà gli imponibili da accertare.

Se la stessa commissione non delibererà entro 45 giorni dalla trasmissione della proposta e delle deduzioni, allora l'Ufficio finanziario provvederà all'accertamento dell'imponibile precedentemente determinato.

Il Comune di domicilio fiscale, per la presentazione delle proposte di accertamento in aumento, ha facoltà di richiedere dati e notizie a tutte le amministrazioni ed Enti pubblici che hanno l'obbligo di rispondere gratuitamente.

2.2 La partecipazione dei Comuni alla fase dell'accertamento tributario ai sensi dell'art. 1 D.L. n. 203/2005

Con l'art. 1 D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla Legge 2 dicembre 2005, n. 248, il Legislatore ha nuovamente previsto la partecipazione dei Comuni alla fase dell'accertamento tributario.

Art. 1 D.L. n. 203/2005

“Partecipazione dei comuni al contrasto all'evasione fiscale”

Per potenziare l'azione di contrasto all'evasione fiscale, in attuazione dei principi di economicità, efficienza e collaborazione amministrativa, la partecipazione dei comuni all'accertamento fiscale è incentivata mediante il riconoscimento di una quota pari al 30 per cento delle maggiori somme relative a tributi statali riscosse a titolo definitivo, a seguito dell'intervento del comune che abbia contribuito all'accertamento stesso (1).

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, emanato, entro quarantacinque giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, sono stabilite le modalità tecniche di accesso alle banche dati e di trasmissione ai comuni, anche in via telematica, di copia delle dichiarazioni relative ai contribuenti in essi residenti, nonché quelle della partecipazione dei comuni all'accertamento fiscale di cui al comma 1 anche attraverso società ed enti partecipati dai comuni e comunque da essi incaricati per le attività di supporto ai controlli fiscali sui tributi comunali. Con il

medesimo provvedimento sono altresì individuate le ulteriori materie per le quali i comuni partecipano all'accertamento fiscale; in tale ultimo caso, il provvedimento, adottato d'intesa con il direttore dell'Agenzia del territorio per i tributi di relativa competenza, può prevedere anche una applicazione graduale in relazione ai diversi tributi (2).

2-bis. Nelle province autonome di Trento e di Bolzano rimane fermo quanto previsto dallo statuto speciale e dalle relative norme di attuazione, ed in particolare dall'articolo 13 del decreto legislativo 16 marzo 1992, n. 268 (3).

2-ter. Il Dipartimento delle finanze con cadenza semestrale fornisce ai Comuni, anche per il tramite dell'Associazione nazionale dei comuni italiani, l'elenco delle iscrizioni a ruolo delle somme derivanti da accertamenti ai quali i Comuni abbiano contribuito ai sensi dei commi precedenti (4).

(1) Comma così sostituito dalla legge di conversione 2 dicembre 2005, n. 248.

(2) Comma così modificato dalla legge di conversione 2 dicembre 2005, n. 248.

(3) Comma aggiunto dalla legge di conversione 2 dicembre 2005, n. 248.

(4) Comma aggiunto dalla legge di conversione 6 agosto 2008, n. 133.

È da dire, in merito, come anticipato prima, che l'istituto oggetto di studio è già inserito nel panorama normativo tributario vigente, poiché, anche se in termini e soprattutto convenienze diverse, l'art. 44 D.P.R. n. 600/1973, disciplina, per l'appunto, la partecipazione dei Comuni all'accertamento tributario.

Detta norma, però, non ha avuto una pratica e lunga applicazione, oltre che per motivi di costi, soprattutto di convenienza per i Comuni (o meglio di mancata convenienza per i Comuni se si esclude l'addizionale comunale all'Irpef), soprattutto per l'emanazione del D.M. 10 settembre 1992, istitutivo del redditometro che, in un certo qual modo, avrebbe vanificato il contributo offerto dai Comuni.

Il menzionato articolo 1 esprime, in premessa, che la partecipazione dei Comuni all'accertamento tributario è reso in attuazione dei principi di economicità, efficienza e collaborazione amministrativa.

I principi di economicità, efficienza e collaborazione amministrativa³², unitamente al principio di efficacia³³, racchiudibili nel più ampio concetto di buona amministrazione *ex*

³²Si veda il Titolo V della Costituzione.

³³È necessario fare rilevare che il provvedimento in esame non prevede il rispetto del principio di efficacia quale principio ispiratore a cui deve tendere la Pubblica Amministrazione nella propria attività istituzionale. Ci si augura che ciò rappresenti solo una mera dimenticanza visto che il valore dell'azione amministrativa si determina proprio attraverso la valutazione del principio dell'efficacia applicabile ad ogni azione amministrativa.

A tal proposito, si segnala che oramai lo Stato (e quindi tutta la Pubblica Amministrazione) è considerato alla stregua di una azienda (tant'è che si parla di aziendalizzazione dello Stato) ed in tale ottica la collettività desidera il raggiungimento di determinati obiettivi. Tale problematica è stata ampiamente affrontata dalla dottrina economico-aziendalista. Infatti, L. D'ALESSIO, dell'Accademia Italiana di Economia Aziendale, in *Innovazione e accountability nella pubblica amministrazione – i drivers dei cambiamenti*, 2008, afferma che «la considerazione dello Stato come azienda è un dato ormai condiviso e non più in discussione; considerare lo Stato come azienda significa accettare, come preminente, la sua finalità economica, che deve essere oggetto di misurazione in termini di efficienza, efficacia ed economicità, come si usa dire secondo terminologia diffusa. (...) Il nodo, quindi, per accogliere lo Stato nella categoria delle aziende risiede nel concetto di finalità e nelle caratteristiche economiche diffuse, rispetto alle quali la dottrina economica è pienamente concorde; (...).Tra l'altro, i caratteri dell'aziendalità sono tutti rintracciabili nello Stato: la costituzione economica dei mezzi (beni materiali, immateriali, persone); il fine economico della creazione e

art. 97 Cost., trovano genesi, in parte, direttamente dalla Carta costituzionale ed in parte dai principi generali ispiratori del diritto amministrativo.

I detti principi³⁴, a cui deve ispirarsi la Pubblica Amministrazione, rappresentano, infatti, un caposaldo del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, artt. 2 e 5, che raccoglie le “norme generali sull’ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche”, norme queste emanate ex art. 1, comma 8 Legge 24 novembre 2000, n. 340 (Legge di semplificazione 1999).

Art. 2 D.Lgs. n. 165/2001

“Fonti”

(Art. 2, commi da 1 a 3 del D.Lgs. n. 29 del 1993, come sostituiti prima dall’art. 2 del D.Lgs. n. 546 del 1993 e poi dall’art. 2 del D.Lgs. n. 80 del 1998).

Le amministrazioni pubbliche definiscono, secondo principi generali fissati da disposizioni di legge e, sulla base dei medesimi, mediante atti organizzativi secondo i rispettivi ordinamenti, le linee fondamentali di organizzazione degli uffici; individuano gli uffici di maggiore rilevanza e i modi di conferimento della

distribuzione del valore per i bisogni umani; l’organicità del sistema, funzionale al fine economico; la stabilità nel tempo e la volontà di configurarsi come fenomeno permanente; la compatibilità aziendale e, quindi, la capacità di interagire con l’ambiente esterno, di cui è parte complementare; l’autonomia di governo e di decisione delle proprie strategie; la razionalità amministrativa, ovvero il perseguimento dei principi di efficienza, efficacia ed economicità».

³⁴Sempre L. D’ALESSIO, in *Le aziende pubbliche 2008*, attraverso un percorso di ricostruzione normativa prima ed economica poi, fornisce una esemplare descrizione dei principi di efficienza, efficacia ed economicità nell’azienda pubblica, sostenendo che «negli ultimi anni, con il processo di aziendalizzazione che ha interessato in generale la pubblica amministrazione, è stata data particolare attenzione alle condizioni di efficienza e di efficacia della produzione pubblica. In questo periodo, infatti, sono diventate famose le tre E: Efficienza, Efficacia ed Economicità, che hanno indirizzato la nuova funzione del controllo interno anche cambiando la conduzione delle aziende e delle amministrazioni in esame (...).

L’Efficienza è misurabile con vari indicatori idonei espressivi della capacità dei singoli fattori, delle singole combinazioni e dell’intero sistema aziendale di svolgere la gestione secondo razionalità economica. L’efficienza può essere espressa in termini di rendimenti fisico-tecnici dei fattori produttivi e dei processi impiegati per utilizzare i fattori. L’efficienza è tanto maggiore quanto più sono alti i rendimenti e quanto minori risultano essere i costi di produzione e di erogazione sopportati per le prestazioni e i servizi ottenuti. (...)

Accanto all’analisi di efficienza nelle aziende ed amministrazioni pubbliche è ancora più importante l’analisi dell’efficacia della produzione offerta. In genere la ricerca delle condizioni di efficacia raggiunte è indirizzata a valutare la capacità interna di conseguire gli obiettivi programmati mediante la produzione prestabilita e nello stesso tempo di misurare la capacità di produrre beni e servizi in grado di soddisfare adeguatamente i bisogni dei soggetti serviti o degli stakeholder. Pertanto, l’efficacia rappresenta l’attitudine dell’azienda di conseguire le proprie finalità assicurando anche la razionale soddisfazione dei bisogni umani. (...)

Amministrare con criteri di economicità significa qualcosa di diverso rispetto alla efficienza ed alla efficacia, anche se è ben noto che queste stesse modalità di analisi dei rendimenti, dei costi e delle qualità delle prestazioni offerte siano idonee a qualificare la economicità aziendale. Le condizioni di economicità sono concernenti le possibilità di mantenere in piedi l’iniziativa economica pubblica con condizioni gestionali atte a perdurare nel tempo, quindi atte a mantenere situazioni di equilibrio economico, finanziario e patrimoniale nel tempo.

La ricerca delle condizioni di economicità in un’azienda pubblica rappresenta, infatti, la ricerca delle cosiddette minime ma permanenti condizioni di equilibrio nel tempo, che evidenziano appunto la capacità delle aziende di perdurare in modo autonomo, cioè in assenza di interventi di sostegno dall’esterno. Tali condizioni di equilibrio esprimono pertanto le condizioni di funzionamento anche delle aziende e delle amministrazioni pubbliche atte a continuare a perseguire le proprie finalità istituzionali. L’economicità, quindi, nel momento in cui essa si manifesta in azienda, è intesa come il successo della stessa mission pubblica del perseguimento delle finalità istituzionali: ovvero essa indica l’attitudine del sistema azienda a raggiungere le finalità per le quali è stata istituita e per le quali continua a funzionare...».

titolarità dei medesimi; determinano le dotazioni organiche complessive. Esse ispirano la loro organizzazione ai seguenti criteri:

- a) funzionalità rispetto ai compiti e ai programmi di attività, nel perseguimento degli obiettivi di efficienza, efficacia ed economicità. A tal fine, periodicamente e comunque all'atto della definizione dei programmi operativi e dell'assegnazione delle risorse, si procede a specifica verifica e ad eventuale revisione;
- b) ampia flessibilità, garantendo adeguati margini alle determinazioni operative e gestionali da assumersi ai sensi dell'articolo 5, comma 2;
- c) collegamento delle attività degli uffici, adeguandosi al dovere di comunicazione interna ed esterna, ed interconnessione mediante sistemi informatici e statistici pubblici;
- d) garanzia dell'imparzialità e della trasparenza dell'azione amministrativa, anche attraverso l'istituzione di apposite strutture per l'informazione ai cittadini e attribuzione ad un unico ufficio, per ciascun procedimento, della responsabilità complessiva dello stesso;
- e) armonizzazione degli orari di servizio e di apertura degli uffici con le esigenze dell'utenza e con gli orari delle amministrazioni pubbliche dei Paesi dell'Unione europea.

1-bis. I criteri di organizzazione di cui al presente articolo sono attuati nel rispetto della disciplina in materia di trattamento dei dati personali (1).

I rapporti di lavoro dei dipendenti delle amministrazioni pubbliche sono disciplinate dalle disposizioni del capo I, titolo II, del libro V del codice civile e dalle legge sui rapporti di lavoro subordinato nell'impresa, fatte salve le diverse disposizioni contenute nel presente decreto. Eventuali disposizioni di legge, regolamento o statuto, che introducano discipline dei rapporti di lavoro la cui applicabilità sia limitata ai dipendenti delle amministrazioni pubbliche, o a categorie di essi, possono essere derogate da successivi contratti o accordi collettivi e, per la parte derogata non sono ulteriormente applicabili, salvo che la legge disponga espressamente in senso contrario.

I rapporti individuali di lavoro di cui al comma 2 sono regolati contrattualmente. I contratti collettivi sono stipulati secondo i criteri e le modalità previste nel titolo III del presente decreto; i contratti individuali devono conformarsi ai principi di cui all'articolo 45, comma 2. L'attribuzione di trattamenti economici può avvenire esclusivamente mediante contratti collettivi o, alle condizioni previste, mediante contratti individuali. Le disposizioni di legge, regolamenti o atti amministrativi che attribuiscono incrementi retributivi non previsti da contratti cessano di avere efficacia a far data dall'entrata in vigore del relativo rinnovo contrattuale. I trattamenti economici più favorevoli in godimento sono riassorbiti con le modalità e nelle misure previste dai contratti collettivi e i risparmi di spesa che ne conseguono incrementano le risorse disponibili per la contrattazione collettiva (2).

(1) Comma aggiunto dal comma 2 dell'art. 176, D.Lgs. 30 giugno 2003, n. 196, a decorrere dal 1° gennaio 2004.

(2) Vedi, anche, la Dir.P.C.M. 1° marzo 2002 e il D.P.R. 14 maggio 2007, n. 99.

Art. 5 D.Lgs. n. 165/2001 "Potere di organizzazione"

(Art. 4 del D.Lgs. n. 29 del 1993, come sostituito prima dall'art. 3 del D.Lgs. n. 546 del 1993, successivamente modificato dall'art. 9 del D.Lgs. n. 396 del 1997, e nuovamente sostituito dall'art. 4 del D.Lgs. n. 80 del 1998)

Le amministrazioni pubbliche assumono ogni determinazione organizzativa al fine di assicurare l'attuazione dei principi di cui all'articolo 2, comma 1, e la rispondenza al pubblico interesse dell'azione amministrativa.

Nell'ambito delle leggi e degli atti organizzativi di cui all'articolo 2, comma 1, le determinazioni per l'organizzazione degli uffici e le misure inerenti la gestione dei rapporti di lavoro sono assunte dagli organi preposti alla gestione con la capacità e i poteri del privato datore di lavoro.

Gli organismi di controllo interno verificano periodicamente la rispondenza delle determinazioni organizzative ai principi indicati all'articolo 2, comma 1, anche al fine di proporre l'adozione di eventuali interventi correttivi e di fornire elementi per l'adozione delle misure previste nei confronti dei responsabili della gestione.

L'art. 1, comma 1 parte seconda della norma in esame, prevede un'incentivazione economica a favore dei Comuni, beneficio finanziario questo non presente nell'art. 44 D.P.R. n. 600/1973.

La disposizione in trattazione, infatti, stabilisce che agli Enti che partecipano alla fase dell'accertamento tributario spetti il 30% delle maggiori somme riscosse a titolo definitivo da parte del Fisco a seguito dell'intervento del Comune che abbia contribuito all'accertamento stesso.

Dalla lettura del secondo periodo del comma 1 dell'articolo oggetto di studio emergono, *ictu oculi*, alcune limitazioni, presupposti e precisazioni.

Si osserva, in proposito, che ai Comuni che partecipano all'accertamento tributario spetta solo il 30 per cento delle maggiori somme incassate dall'Agenzia delle Entrate per intervento diretto del Comune interessato.

La soglia stabilita del 30% per le maggiori imposte incassate, però, è riferita soltanto ai tributi di spettanza statale.

Dette maggiori imposte, inoltre, dovranno essere state riscosse a titolo definitivo. Da ciò ne discende che la percentuale stabilita sarà esigibile e richiedibile solo all'atto dell'incasso da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Degno di riflessione, già in questo momento, è il pensiero di una eventuale cedibilità del credito - mediante cartolarizzazione o altri strumenti contrattuali - da parte dei Comuni per le somme spettanti a seguito dell'incasso delle maggiori imposte da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Ancor di più ci si pone il dubbio, in considerazione delle scarse risorse economico-finanziarie destinate dallo Stato ai Comuni, se le somme corrispondenti al 30% delle maggiori imposte incassate potranno essere, eventualmente, soggette a pignoramento per debiti riconosciuti e facenti capo all'Ente locale.

Si è del parere che le risposte a questi primi quesiti saranno soddisfatte dalla pratica giudiziaria e dall'intervento del Legislatore.

CAPITOLO TERZO

3. Modalità di partecipazione dei Comuni alla fase dell'accertamento tributario

3.1 Aspetti generali

L'art. 1 D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla Legge 2 dicembre 2005, n. 248 rappresenta, per l'argomento in esame, una norma quadro.

L'articolo menzionato, infatti, disciplina i limiti entro i quali si sarebbe dovuto muovere il direttore dell'Agenzia delle Entrate nella emanazione del provvedimento regolante le modalità tecniche di accesso alle banche dati e di trasmissione ai Comuni, anche in via telematica, di copia delle dichiarazioni relative ai contribuenti residenti nei Comuni stessi, nonché le regole di partecipazione effettiva e fattiva dei Comuni all'accertamento fiscale.

La disposizione di attuazione, assunta al numero 1874617/07 del protocollo dell'Agenzia delle Entrate e strutturata in diverse parti, è stata emanata in data 3 dicembre 2007.

Nella parte motivazionale del testo normativo si può leggere che il provvedimento, adottato a seguito di intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali del 27 marzo 2006 e con avvenuta intesa con il Direttore dell'Agenzia del Territorio, in attuazione di quanto disposto dall'art. 1, comma 1 D.L. n. 203/2005, convertito, con modificazioni, dalla Legge 2 dicembre 2005, n. 248, prevede la partecipazione dei Comuni all'accertamento tributario svolto dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, ed il conseguente riconoscimento di una quota pari al 30% delle maggiori somme relative a tributi erariali riscossi a titolo definitivo a seguito di intervento dei Comuni che abbiano contribuito al buon esito dell'accertamento stesso.

Il provvedimento individua gli ambiti di intervento rilevanti per le attività istituzionali dei Comuni e per quelle di controllo fiscale dell'Agenzia delle Entrate, definendo, nel contempo, la tipologia e le modalità di trasmissione delle segnalazioni.

Il testo prevede, altresì, forme di collaborazione tra le Istituzioni preposte, in sede locale, da attuarsi mediante protocolli d'intesa definiti dalle Direzioni Regionali dell'Agenzia delle Entrate con i Comuni interessati.

Sono individuate, inoltre, le modalità che consentono ai Comuni di disporre delle informazioni necessarie relative agli avvisi di accertamento la cui pretesa tributaria sia stata determinata anche con l'apporto dei Comuni stessi.

Il provvedimento definisce, infine, gli ambiti di intervento e le modalità di partecipazione dei Comuni all'accertamento dei tributi di competenza dell'Agenzia del Territorio ai sensi dell'art. 1, comma 1, ultimo periodo D.L. n. 203/2005.

3.2 Ambito di applicazione

In ambito applicativo, il provvedimento detta subito delle limitazioni, stabilendo che le modalità di partecipazione sono strutturate sulla riorganizzazione telematica dei flussi dei dati ritenuti non sensibili trasmessi dai Comuni.

I menzionati dati, che sono quelli disciplinati dall'art. 44 D.P.R. n. 600/1973 già oggetto di commento, devono essere trasmessi nel rispetto dei principi di pertinenza e non eccedenza stabiliti dall'art. 11 D.Lgs. 30 giugno 2003, n. 196.

Art. 11 D.Lgs. n. 196/2003

“Modalità del trattamento e requisiti dei dati”

I dati personali oggetto di trattamento sono:

- a) trattati in modo lecito e secondo correttezza;
- b) raccolti e registrati per scopi determinati, espliciti e legittimi, ed utilizzati in altre operazioni del trattamento in termini compatibili con tali scopi;
- c) esatti e, se necessario, aggiornati;
- d) pertinenti, completi e non eccedenti rispetto alle finalità per le quali sono raccolti o successivamente trattati;
- e) conservati in una forma che consenta l'identificazione dell'interessato per un periodo di tempo non superiore a quello necessario agli scopi per i quali essi sono stati raccolti o successivamente trattati.

I dati personali trattati in violazione della disciplina rilevante in materia di trattamento dei dati personali non possono essere utilizzati.

Nella partecipazione alla fase dell'accertamento, ovviamente, dovranno essere tenuti in debita considerazione i rispettivi ruoli - in termini d'intervento -, competenze, e poteri istituzionali, sia dei Comuni che partecipano all'accertamento tributario sia dell'Agenzia delle Entrate.

La differenziazione dei ruoli è finalizzata ad assicurare lo sviluppo di ogni utile sinergia posta in essere per il contrasto all'evasione fiscale, in armonia con il principio di collaborazione amministrativa tra le istituzioni pubbliche.

Nella descrizione dell'ambito applicativo, il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate stabilisce anche che i Comuni possono partecipare all'accertamento fiscale direttamente oppure attraverso le società e gli Enti partecipati o comunque incaricati per le

attività di supporto ai controlli fiscali sui tributi comunali iscritte all'Albo di cui all'art. 53 D.Lgs. n. 446/1997.

Art. 53 D.Lgs. n. 446/1997

“Albo per l'accertamento e riscossione delle entrate degli enti locali”

Presso il Ministero delle finanze è istituito l'albo dei soggetti privati abilitati ad effettuare attività di liquidazione e di accertamento dei tributi e quelle di riscossione dei tributi e di altre entrate delle province e dei comuni.

L'esame delle domande di iscrizione, la revisione periodica, la cancellazione e la sospensione dall'albo, la revoca e la decadenza della gestione sono effettuate da una apposita commissione in cui sia prevista una adeguata rappresentanza dell'ANCI e dell'UPI.

Con decreti del Ministro delle finanze, da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, tenuto conto delle esigenze di trasparenza e di tutela del pubblico interesse, sentita la conferenza Stato-città, sono definiti le condizioni ed i requisiti per l'iscrizione nell'albo, al fine di assicurare il possesso di adeguati requisiti tecnici e finanziari, la sussistenza di sufficienti requisiti morali e l'assenza di cause di incompatibilità da parte degli iscritti, ed emanate disposizioni in ordine alla composizione, al funzionamento e alla durata in carica dei componenti della commissione di cui al comma 2, alla tenuta dell'albo, alle modalità per l'iscrizione e la verifica dei presupposti per la sospensione e la cancellazione dall'albo nonché ai casi di revoca e decadenza della gestione. Per i soggetti affidatari di servizi di liquidazione, accertamento e riscossione di tributi e altre entrate degli enti locali, che svolgano i predetti servizi almeno dal 1° gennaio 1997, può essere stabilito un periodo transitorio, non superiore a due anni, per l'adeguamento alle condizioni e ai requisiti per l'iscrizione nell'albo suddetto (1).

Sono abrogati gli articoli da 25 a 34 del 15 novembre 1993, n. 507, concernenti la gestione del servizio di accertamento e riscossione dell'imposta comunale sulla pubblicità.

(1) Periodo aggiunto dall'art. 15, 10 aprile 1998, n. 137 (Gazz. Uff. 11 maggio 1998, n. 107). In attuazione di quanto disposto nel presente comma vedi il D.M. 9 marzo 2000, n. 89 e il D.M. 11 settembre 2000, n. 289.

Gli ultimi due punti, però, a parere di chi scrive, devono essere oggetto di riflessione.

Prima di tutto è da precisare che i Comuni non potranno in essere un'attività di contrasto all'evasione fiscale vera e propria ma si limiteranno, semplicemente, ad inoltrare delle segnalazioni qualificate e delle informazioni sulla differenza emersa tra la posizione reddituale dichiarata e la posizione redditual-patrimoniale espressa di fatto.

Per poter contribuire operativamente al contrasto all'evasione fiscale i dipendenti comunali dovrebbero essere muniti dei poteri di accertamento stabiliti dall'art. 32 D.P.R. n. 600/1973, con attribuzione loro della qualifica di Polizia tributaria.

Se così fosse, poi, sarebbe da stabilire quale sia il personale da impiegare nell'attività di contrasto all'evasione fiscale.

Il personale da impiegare, a titolo esemplificativo, potrebbe essere individuato negli appartenenti alla Polizia municipale quali soggetti maggiormente titolati della funzione di controllo del territorio, in termini di capillarità e dotati di maggiori mezzi, quanto meno nei grandi centri urbani e comunque rispetto agli altri dipendenti comunali.

Al fine di non rendere l'attività meramente cartolare e consentire l'effettiva partecipazione dei Comuni all'accertamento tributario sarebbe necessario, come hanno già fatto diverse Regioni con specifiche leggi regionali, attribuire la qualifica di Polizia tributaria agli

appartenenti alla Polizia municipale in modo da legittimare, sotto l'aspetto normativo e di competenza, l'operato degli stessi.

È proprio in virtù dell'assenza, allo stato attuale, della qualifica di Polizia tributaria ai dipendenti comunali addetti al settore tributario che si nutrono dei seri dubbi applicativi circa la possibilità di conferire il potere di partecipazione operativa all'accertamento tributario ai Comuni, ed a maggior ragione alle società ed Enti partecipati - soggetti alla disciplina del diritto privato – incaricati di svolgere attività di supporto ai controlli fiscali sui tributi comunali³⁵.

Il D.M. 11 settembre 2000, n. 289 del Ministero delle Finanze, infatti, relativo all'Albo dei soggetti abilitati ad effettuare attività di liquidazione e di accertamento dei tributi e quelle di riscossione dei tributi e di altre entrate delle Province e dei Comuni, disciplina solo i criteri di iscrizione, facendo riferimento, in un certo qual modo, ai requisiti personali di cui al D.Lgs. n. 385/1993 in materia bancaria (quali quello dell'onorabilità, professionalità e assenza di incompatibilità), nulla riferendo circa i poteri e le facoltà facenti capo alle società iscritte nell'apposito Albo.

3.3 I criteri di partecipazione

Fatta questa breve riflessione, si osserva, comunque, che la disposizione n. 187461/07 del direttore dell'Agenzia delle Entrate illustra, come anticipato, i criteri di partecipazione dei Comuni all'accertamento fiscale.

³⁵Interessante appare la trattazione svolta da G. NAPOLITANO, in *Manuale di diritto amministrativo*, 2008, laddove l'Autore, esplicando il concetto di Pubblica Amministrazione, in un'ottica soggettiva ed oggettiva, afferma che «il diritto amministrativo si occupa di entrambi gli aspetti di cui si compone la nozione di Pubblica amministrazione, avendo riguardo per una parte all'organizzazione dell'Amministrazione e per un'altra parte alle modalità di esercizio della funzione amministrativa.

In proposito va osservato che in passato lo studio dell'organizzazione pubblica era sufficientemente differenziato dallo studio della funzione pubblica da rendente schematico l'approccio alla materia: la tradizione giuridica italiana ha infatti postulato, da sempre, il carattere unitario della nozione di Ente pubblico attribuendo ad esso tutto il sistema delle regole amministrative in funzione del nomen. Così tutte le entità organizzative che la legge qualificava come pubbliche erano tenute al rispetto dell'intero sistema amministrativo, in ogni piano della loro azione; c'era corrispondenza tra soggetti pubblici e funzioni pubbliche con la conseguenza che, individuati i primi, a questi stessi andavano semplicemente ricondotte le regole di esercizio delle seconde.

Questa semplicità organizzativa delle due nozioni di Pubblica amministrazione si è persa ed i due versanti che compendiano la nozione si sono mescolati per effetto del fenomeno delle privatizzazioni da una parte e del fenomeno dell'incidenza del diritto comunitario dall'altra. Difatti il sistema delle privatizzazioni ha comportato la conseguenza che la gestione di un servizio pubblico può essere attribuito ad un soggetto che ha assunto lo statuto giuridico di un Ente privato, con la conseguenza di ritenere valido il teorema della corrispondenza soggettiva ed oggettiva delle accezioni di Pubblica Amministrazione; l'incidenza del diritto comunitario ha, dal canto suo, innestato nel nostro sistema la nozione di organismo di diritto pubblico, pretendendo l'applicazione di regole pubblicistiche (solo nei campi di interesse del diritto comunitario) anche nei confronti di soggetti formalmente privati, così frammentando l'unitarietà del riflesso del diritto amministrativo tanto caro alla nostra tradizione giuridica».

Gli Enti comunali, infatti, partecipano all'attività di accertamento tributario attraverso l'ordinaria attività operativa in esecuzione dei propri compiti istituzionali, fornendo, per le finalità di contrasto all'evasione fiscale³⁶ - nonché elusione fiscale³⁷ - tutte le informazioni che possono essere suscettibili di utilizzo ai fini dell'accertamento di tutti i tributi erariali³⁸, siano essi diretti che indiretti³⁹.

La precisazione che i Comuni possono inviare informazioni qualificate relative a posizioni reddituali riferite a tributi diretti o indiretti, legittima, implicitamente, gli Enti locali a svolgere la propria attività "investigativa" non solo nei confronti delle persone fisiche, limite presente nell'art. 44 D.P.R. n. 600/1973, ma anche nei confronti delle società, siano esse di persone che di capitali.

Si osserva, nel merito, che i Comuni dovranno provvedere ad inviare le segnalazioni qualificate di eventuali situazioni di evasione ed elusione primariamente per le annualità di

³⁶L'evasione fiscale è quel comportamento posto in essere dal contribuente reso in violazione di legge e si verifica allorché vi è una sottrazione totale (evasione totale) o parziale (evasione parziale) all'obbligo tributario.

³⁷L'elusione fiscale, invece, consiste in quel meccanismo attraverso il quale si vuole evitare il pagamento dei tributi seppur dovuti. L'elusione si concretizza mediante comportamenti contabili e di bilancio non ortodossi o attraverso l'interpretazione della norma tributaria in senso più favorevole al contribuente posti in essere attraverso procedimenti che sono ai limiti della legalità.

Si segnala, in proposito, che, oramai, la Giurisprudenza comunitaria e di legittimità hanno coniato il concetto di "abuso di diritto" per fare fronte al sempre crescente uso di pratiche fiscalmente elusive. I Giudici europei, infatti, hanno stabilito che «*per valutare se tali operazioni possano essere considerate come rientranti in una pratica abusiva, il giudice nazionale deve anzitutto verificare se il risultato perseguito sia un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria a uno o a più obiettivi della sesta direttiva e, successivamente, se abbia costituito lo scopo essenziale della soluzione contrattuale prescelta. Una pratica può essere riconosciuta abusiva qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale dell'operazione o delle operazioni controversæ*» Corte di Giustizia UE, causa C-425/06 21 febbraio 2008.

Sulla base della pronuncia della Corte di Giustizia UE si è, successivamente, pronunciata la Corte di Cassazione con sentenza 4 aprile 2008, n. 8772, con la quale è stato stabilito che «*la Corte di Lussemburgo ha elaborato una nozione di abuso in modo del tutto autonoma dalle ipotesi di frode, richiedendo che le operazioni, pur se realmente volute e immuni da rilievi di validità, devono avere essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale. Il definitivo, deve essere formulato il seguente principio cui dovrà attenersi il Giudice di rinvio: "non hanno efficacia nei confronti dell'amministrazione finanziaria quegli atti posti in essere dal contribuente che costituiscano abuso di diritto, cioè che si traducano in operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale; e incombe sul contribuente fornire la prova dell'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico"*». In seguito vi sono state anche altre pronunce rese dal Giudice di legittimità che hanno rafforzato il concetto di abuso di diritto e manifestato l'effetto giuridico della condotta fiscale tenuta dal contribuente in violazione del detto principio, stabilendo che «*non hanno efficacia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria quegli atti posti in essere dal contribuente che costituiscano abuso di diritto, cioè che si traducano in operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale*» Cassazione civile sent. 30 maggio 2008, n. 14509. Per maggiori approfondimenti sul concetto di "abuso di diritto" si veda anche la sentenza n. C321/05 del 2007 della Corte di Giustizia Europea nonché le sentenze della Corte di Cassazione n. 20398/2005, n. 20816/2005, n. 22932/2005, n. 10353/2006, n. 21221/2006, n. 22023/2006, n. 25612/2006, n. 10273/2007.

³⁸Si ricordi che i tributi erariali sono solo quelli di spettanza statale. Il termine, però, è utilizzato genericamente per indicare anche i tributi di spettanza degli Enti locali.

³⁹I tributi, e quindi l'imposizione, si differenziano in tributi diretti e tributi indiretti. I tributi diretti sono quei tributi riferiti alla capacità di reddito diretto (es: Irpef) mentre i tributi indiretti sono quelli riferiti ai consumi (es: Iva).

imposta 2004 e 2005, che sono oggetto di programmazione operativa dei controlli fiscali sostanziali⁴⁰ da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Gli Enti locali comunali, praticamente, dovranno segnalare posizioni tributarie dubbie nascenti da situazioni sintomatiche di fenomeni evasivi.

A tale fine dovrà essere prestata particolare attenzione a situazioni di economia c.d. "sommersa" - cioè fonti economiche non dichiarate e comunque non risultanti - nonché a situazioni di evasione realizzata attraverso l'uso di formule di investimento patrimoniale in immobili.

La circostanza fattuale che i Comuni, nell'ambito della propria attività operativa finalizzata al contrasto dell'evasione, dovranno prestare attenzione solo a situazioni sintomatiche di fenomeni evasivi può apparire una limitazione.

Così non è, almeno a parere di chi scrive.

Questa disposizione, infatti e finalmente, permette agli Organi di accertamento, siano essi diretti o ausiliari, di andare a verificare situazioni di evasione e/o elusione non basandosi unicamente sulle capacità reddituali e patrimoniali ma anche e soprattutto sulle capacità di consumo.

Il vero segnale di evasione e/o elusione, infatti, non lo ritroviamo in una attività di conservazione di beni, ma allorquando detti beni sono immessi sul mercato, sia in caso di vendita che di acquisto.

Si pensi, in merito, a quali saranno gli effetti, potenzialmente esplosivi e rivoluzionari, relativamente alla difficoltà di immissione sul mercato finanziario del profitto e del prodotto derivanti da fatti costituenti reato.

La disciplina in esame, nel tempo, evidenzierà tutte le posizioni di anomalia reddituale, data dalla differenza tra quanto dichiarato e quanto realmente consumato come ricchezza disponibile, derivante non solo dall'evasione pura ma anche dalla commissione di reati quali la corruzione, la concussione, il traffico internazionale e lo spaccio di sostanze stupefacenti, le rapine, le estorsioni, lo sfruttamento della prostituzione e tutti quei reati la cui realizzazione comporta un indebito arricchimento da immettere, poi, sul mercato.

3.4 Altri soggetti tenuti all'invio delle comunicazioni

⁴⁰I controlli possono essere differenziati in sostanziali e formali. I primi fanno riferimento a posizioni di giusta determinazione, liquidazione e versamento dei tributi mentre i controlli formali fanno riferimento all'osservanza delle formalità tributarie che comunque non modificano, sotto l'aspetto quantitativo, l'importo del tributo da versare.

Tra i protagonisti operativi, oltre ai Comuni, vi saranno anche gli appartenenti all'ordine giudiziario che, come già indicato dall'art. 37, comma 31 D.L. n. 223/2006, hanno l'obbligo di comunicare all'Amministrazione finanziaria posizioni di evasione/elusione fiscale riscontrata seppur non ancora accertata.

Con il comma 31 dell'art. 37, infatti, il Legislatore ha ampliato la platea delle istituzioni pubbliche che sono tenute a comunicare all'Amministrazione finanziaria dati e notizie di cui sono venuti a conoscenza nell'esecuzione dei propri compiti istituzionali che possono far ravvisare eventuali violazioni di carattere fiscale.

Art. 37, comma 31 D.L. n. 223/2006

“Disposizioni in tema di accertamento, semplificazione e altre misure di carattere finanziario”

31. All'articolo 36 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, le parole «nonché gli organi giurisdizionali civili e amministrativi» sono sostituite dalle seguenti: «nonché gli organi giurisdizionali, requirenti e giudicanti, penali, civili e amministrativi e, previa autorizzazione, gli organi di polizia giudiziaria».

In particolare, la norma ha previsto l'estensione a tutta la magistratura penale (giudicante e inquirente) e alle forze di Polizia giudiziaria (previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria) di quanto già previsto per la magistratura civile e amministrativa, nonché per i soggetti incaricati di svolgere attività ispettive e di vigilanza, e cioè l'obbligo di comunicare al fisco fatti, dati e circostanze che possono rappresentare illeciti tributari.

Detto ultimo obbligo deve essere letto unitamente all'imposizione data dall'art. 36, comma 34-bis del medesimo D.L. n. 223/2006 convertito in Legge 4 agosto 2006, n. 248.

Art. 36, comma 34-bis D.L. n. 223/2006

“Recupero di base imponibile”

34-bis. In deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la disposizione di cui al comma 4 dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, si interpreta nel senso che i proventi illeciti ivi indicati, qualora non siano classificabili nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono comunque considerati come redditi diversi.

Il comma 34-bis, a sua volta, dà una interpretazione autentica, circa la tassazione dei proventi illeciti, dell'art. 14, comma 4 Legge 24 dicembre 1993, n. 537⁴¹.

⁴¹Si legga, in proposito, quanto stabilito dalla Suprema Corte di Cassazione, la quale ha precisato che «la tassazione dei proventi illeciti ex art. 14 della L. n. 537 del 1993 è esclusa quando detti proventi risultino "già sottoposti a sequestro o confisca penale", ma occorre che il provvedimento ablatorio sia intervenuto entro lo stesso periodo di imposta cui il provento si riferisce. Siffatta conclusione è coerente con il principio di capacità contributiva (art. 53 della Costituzione) ed imposta dal principio di uguaglianza (art. 3 della Costituzione) tra percettori dei proventi illeciti ed i possessori di redditi leciti, per i quali i redditi sono esclusi da imposizione solo se perduti nello stesso periodo d'imposta». Cassazione civile, Sez. V, 13 maggio 2003, n. 7337.

Art. 14 Legge n. 537/1993

“Razionalizzazione e soppressione di agevolazioni tributarie e recupero di imposte e di base imponibile”

Nell'articolo 8 della legge 31 maggio 1977, n. 247, sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) ... (1);
- b) ... (2).

Il comma 11 dell'articolo 11 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, è abrogato. Il gettito dell'imposta sostitutiva di cui allo stesso articolo, affluito al bilancio dello Stato, resta acquisito all'Erario.

Al testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) ... (3);
- b) ... (4);
- c) ... (5);
- d) ... (6);
- e) ... (7);
- f) ... (8);
- g) ... (9);
- h) ... (10);
- i) ... (11);
- l) ... (12).

Nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria (13).

4-bis. Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti (14).

I proventi accantonati nei fondi del passivo costituiti ai sensi dell'articolo 55, comma 3, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nel

testo vigente anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge, concorrono a formare il reddito nell'esercizio e nella misura in cui i fondi siano utilizzati per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio o i beni ricevuti siano destinati all'uso personale o familiare dell'imprenditore o siano assegnati ai soci.

6 (15).

Le disposizioni del comma 3, lettere a), b), e), f), g), i) e l), si applicano dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 1993. Le disposizioni del comma 3, lettera c), si applicano per le plusvalenze realizzate a decorrere dal

periodo di imposta in corso al 31 dicembre 1993. La disposizione del comma 3, lettera d), si applica per i proventi conseguiti a titolo di contributo o di liberalità a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 1993. La disposizione del comma 3, lettera h), si applica per gli accantonamenti deducibili nella determinazione del reddito del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 1993. Le disposizioni del comma 6 si applicano alle provvigioni corrisposte dalla data di entrata in vigore della presente legge.

Al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) ... (16);
- b) ... (17);
- c) ... (18);
- d) ... (19);
- e) ... (20).

Le disposizioni dell'articolo 19, secondo comma, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, come modificato dal comma 8 del presente articolo, si applicano fino al 31 dicembre 1996 (21).

I versamenti eseguiti dagli enti pubblici per l'esecuzione di corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale costituiscono in ogni caso corrispettivi di prestazioni di servizi esenti dall'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 10 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Le disposizioni di cui ai commi 8 e 9 si applicano a decorrere dal 1° gennaio 1994; le disposizioni di cui al comma 10 sono applicabili ai soli versamenti relativi a contributi deliberati e assegnati in data successiva al 1° gennaio 1994 (22).

Sono abrogati l'articolo 5, secondo comma, della legge 10 maggio 1983, n. 190; l'articolo 1, nono comma, del decreto-legge 22 dicembre 1981, n. 790, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 febbraio 1982, n. 47; l'articolo 3-terdecies del decreto-legge 1° ottobre 1982, n. 696, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 novembre 1982, n. 883, nonché l'articolo 73, comma 2, del testo unico approvato con decreto legislativo 30 marzo 1990, n. 76.

All'articolo 5, secondo comma, della legge 8 giugno 1978, n. 306, le parole: «che abbiano impostato i propri impianti» sono sostituite dalle seguenti: «che abbiano ottenuto il decreto di approvazione del progetto e di assegnazione delle aree».

14 ... (23).

Le disposizioni di cui all'articolo 3 della legge 26 gennaio 1983, n. 18, si applicano fino al 31 dicembre 1997 e limitatamente ai soggetti per i quali l'obbligo di utilizzazione degli apparecchi misuratori fiscali è stato introdotto dall'articolo 12 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

Le disposizioni dei commi 12 e 14 hanno effetto dal 1° gennaio 1994 e quelle del comma 15 a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 1993.

All'articolo 48, comma 6, primo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, dopo le parole: «e dai membri della Corte costituzionale» sono inserite le seguenti: «nonché i vitalizi di cui al secondo comma dell'articolo 24 ed al penultimo comma dell'articolo 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 ».

Il comma 6-bis dell'articolo 2 del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 1989, n. 154, è abrogato. Per i periodi d'imposta anteriori a quelli aventi inizio dal 1° gennaio 1994, restano validi gli effetti prodotti dall'applicazione del regime fiscale di cui all'art. 2, comma 6-bis, dal D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 aprile 1989, n. 154.

(1) Modifica il comma 2 dell'art. 8, L. 31 maggio 1977, n. 247.

(2) Aggiunge 2 commi all'art. 8, L. 31 maggio 1977, n. 247.

(3) Modifica l'art. 50, comma 2, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

(4) Modifica l'art. 50, comma 8, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

(5) Sostituisce il comma 4 dell'art. 54, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

(6) Sostituisce il comma 3, lett. b), dell'art. 55, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

(7) Sostituisce il comma 3 dell'art. 62, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

(8) Modifica il comma 4 dell'art. 62, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

(9) Modifica l'art. 67, comma 8-bis, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

(10) Modifica il comma 3 dell'art. 73, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

(11) Modifica l'art. 95, comma 2, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

(12) Sostituisce il comma 2 dell'art. 109, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

(13) Per l'interpretazione autentica del presente comma vedi il comma 34-bis dell'art. 36, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, nel testo integrato dalla relativa legge di conversione.

(14) Comma aggiunto dall'art. 2, comma 8, L. 27 dicembre 2002, n. 289.

(15) Modifica l'art. 25-bis, sesto comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

(16) Aggiunge un periodo all'art. 4, quarto comma, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

(17) Sostituisce il n. 20 al comma 1 dell'art. 10, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

(18) Sostituisce le lett. a), b) e c) al comma 2 dell'art. 19, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

(19) Modifica la lett. e) del comma 2 dell'art. 19, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

(20) Modifica il comma 1 dell'art. 34, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

(21) Per la proroga del termine al 31 dicembre 1999, vedi l'art. 2, D.L. 31 dicembre 1996, n. 669. Per l'ulteriore proroga al 31 dicembre 2000 vedi l'art. 7, comma 3, L. 23 dicembre 1999, n. 488.

(22) Comma così sostituito dall'art. 6, L. 29 dicembre 1990, n. 405, nel testo introdotto dall'art. 3, D.L. 28 giugno 1995, n. 250.

(23) Aggiunge un periodo al comma 3 dell'art. 111, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

La conseguenza immediata e diretta del combinato disposto normativo è che tutti i proventi, anche e soprattutto se derivanti da illeciti penali, se non sottoposti a sequestro o confisca, sono soggetti a tassazione, quali redditi diversi, qualora non siano classificabili nelle altre categorie di reddito di cui all'art. 6 D.P.R. n. 917/1986.

In casi simili, nel rapporto tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, si applicherà il principio dell'inversione dell'onere della prova.

Sarà interesse e cura del soggetto sottoposto ad accertamento dimostrare la legittima provenienza delle somme contestate e che detti proventi non rientrino tra le fattispecie previste dall'art. 6 D.P.R. n. 917/1986 e pertanto non soggetti a tassazione.

In caso contrario ogni tipo di provento e/o arricchimento, anche di provenienza illecita, sarà comunque sottoposto a regolare tassazione.

3.5 Le segnalazioni

È questa la vera novità della disposizione in esame che avrà un funzionamento simile all'istituto del redditometro, ma ancora più efficace e significativo nello scovare posizioni di evasione ed elusione fiscale, soprattutto se l'attività preliminare e di investigazione economico-finanziaria sarà affidata ad organismi istituzionali che hanno modo di effettuare un controllo capillare del territorio.

Le segnalazioni di presunta evasione provenienti dai Comuni dovranno essere strutturate come segnalazioni qualificate, intese come posizioni soggettive in relazione alle quali saranno rilevati e segnalati atti, fatti e negozi giuridici che evidenzino, senza ulteriori elaborazioni logiche, comportamenti evasivi ed elusivi.

Le segnalazioni trarranno origine soprattutto dagli archivi strutturati degli Enti, con particolare attenzione e riferimento ai beni immobili che sono già stati oggetto di accertamenti divenuti definitivi in materia di tributi locali.

L'Agenzia delle Entrate ha proceduto, con il provvedimento in esame, a determinare anche gli ambiti di intervento e le segnalazioni peculiari.

Quantomeno nella fase di avvio di collaborazione tra l'Agenzia delle Entrate ed i Comuni, sono stati individuati dei criteri di intervento ritenuti rilevanti per le attività istituzionali dei Comuni e di controllo fiscale per l'Agenzia delle Entrate.

In via preliminare, le attenzioni investigative e di accertamento saranno rivolte alle seguenti posizioni reddituali:

- a) alle attività commerciali in genere ed all'attività dei liberi professionisti;
- b) alle posizioni relative alle pratiche urbanistiche e del territorio;
- c) alle posizioni di proprietà edilizia e patrimonio immobiliare dei contribuenti;
- d) alle residenze fittizie all'estero;
- e) alle disponibilità di beni indicativi di capacità reddituale.

Tutte queste posizioni sono potenzialmente indicative di capacità reddituale che deve essere, ovviamente, confrontata con i dati indicati in dichiarazione dei redditi.

Le menzionate posizioni, ad esclusione di quella di cui alla lett. d), fanno riferimento a posizioni di capacità reddituale già maturata riflettente una situazione patrimonializzata.

La posizione di chiusura, invece, rappresenta uno strumento di lotta al sommerso, all'evasione ed elusione di ampia portata.

Chi è dedito all'evasione/elusione fiscale, difatti, assume tale atteggiamento, socialmente, normativamente e moralmente censurabile, unicamente per iniziare o mantenere un tenore di vita non corrispondente a quello determinabile dai dati indicati in dichiarazione.

Gli elementi di evasione/elusione fiscale, pertanto, sono, gioco forza, illuminati dagli stessi evasori che per raggiungere una migliore qualità della vita dovranno porre sul mercato, attraverso acquisti significativi, le somme derivanti da maggiori capacità reddituali omesse.

I Comuni, quindi, inizialmente dovranno inviare delle segnalazioni qualificate relative alle singole voci prima indicate.

3.6 Le posizioni reddituali espressive di capacità contributiva

3.6.1 Le attività commerciali e l'attività dei liberi professionisti

Per quanto riguarda le posizioni relative al commercio ed alle professioni, le segnalazioni qualificate dovranno fare riferimento a quei soggetti che:

- a) pur svolgendo un'attività di impresa, sono però privi di partita Iva. Questa limitazione comporta, di conseguenza, che i Comuni dovranno avere accesso all'Anagrafe tributaria per aver modo di verificare l'attribuzione o meno di partita Iva;
- b) nelle dichiarazioni dei redditi hanno dichiarato di svolgere una attività diversa da quella che è stata effettivamente rilevata in loco dal personale comunale;
- c) sono interessati da affissioni pubblicitarie abusive, sia in qualità di soggetti committenti lo spazio pubblicitario abusivo che in qualità di soggetti che materialmente gestiscono gli impianti pubblicitari abusivi, con esclusione, quindi, delle posizioni fiscalmente dichiarate ed amministrativamente autorizzate. Potrà capitare che il soggetto committente, seppur in regola, si rivolga ad un'impresa dedita, totalmente o parzialmente, ad attività pubblicitarie abusive.

In tal caso, a parere di chi scrive, comunque il Comune dovrà inviare una segnalazione a carico del committente il quale, in virtù della norma in esame, d'ora in avanti dovrà verificare, prima di commissionare un'attività pubblicitaria, la regolarità o meno della ditta di pubblicità, ferma restando la sua estraneità per eventuali violazioni commesse dall'impresa incaricata;

- d) pur qualificandosi e dichiarandosi Enti non commerciali, presentano circostanze sintomatiche di attività con finalità di lucro. È sempre più diffuso, infatti, che alcune attività pienamente e totalmente commerciali, per sottrarsi in parte agli obblighi fiscali, si “vestano” da Enti non commerciali (tipo associazioni, Enti non profit ecc. che godono di un regime fiscale semplificato ed agevolato). Si pensi, per esempio, alle attività di palestra, ai bar nei circoli culturali, ai pub dichiarati come associazioni culturali e simili.

3.6.2 Le posizioni urbanistiche e territoriali

Relativamente alle posizioni urbanistiche e del territorio⁴² le segnalazioni dovranno avere riguardo a quei soggetti che:

- a) si sono prestati a realizzare opere di lottizzazione, sia regolari che abusive, in funzione strumentale alla cessione di terreni ed in assenza di correlati redditi dichiarati. Da ciò discende che tutte le posizioni relative ad opere di lottizzazione, nessuna esclusa, saranno oggetto di attenzione se detta lottizzazione è stata posta in essere per poi vendere i terreni lottizzati. Saranno escluse solo quelle posizioni di lottizzazione regolarmente e congruamente correlate e corrispondenti ai redditi dichiarati. I Comuni, quindi, per assolvere ai loro compiti, dovranno avere accesso al sistema informativo dell'Anagrafe tributaria per poter verificare i dati reddituali dichiarati dai soggetti sottoposti ad attività preventiva finalizzata ad un eventuale accertamento;
- b) hanno partecipato, anche in qualità di professionisti od imprenditori, ad operazioni di abusivismo edilizio con riferimento a fabbricati ed insediamenti non autorizzati di tipo residenziale o industriale. Ne discende che i primi soggetti da segnalare saranno i proprietari degli immobili, insieme, eventualmente, ai professionisti ed imprenditori incaricati di eseguire i lavori. Le segnalazioni dovranno fare riferimento a fabbricati ed insediamenti non

⁴²Si fa riferimento alle pratiche presentate dai cittadini e di competenza dei Comuni.

autorizzati considerati, secondo i piani del singolo Comune, di tipo residenziale o industriale.

3.6.3 Le posizioni di proprietà edilizia e patrimonio immobiliare

In ordine alle posizioni relative alle proprietà edilizie e al patrimonio immobiliare, si osserva che il provvedimento in esame prevede che le segnalazioni qualificate riguarderanno:

- a) la proprietà o diritti reali di godimento di unità immobiliari, diverse dall'abitazione principale, che non siano state indicate nelle dichiarazioni dei redditi. Da ciò si evincono due limitazioni, e cioè che le segnalazioni dovranno essere inoltrate solo per quelle proprietà immobiliari e diritti reali di godimento di unità immobiliari diverse dall'abitazione principale, e che dette proprietà o diritti reali di godimento di unità immobiliari non siano state dichiarate nelle relative dichiarazioni dei redditi. Ne discende che per eventuali proprietà immobiliari o diritti reali di godimento di unità immobiliari diverse dall'abitazione principale regolarmente dichiarati in dichiarazione dei redditi non potrà essere inoltrata, da parte dei Comuni, alcuna segnalazione qualificata. Detta limitazione rinnova, ulteriormente, la finalità della disposizione che deve essere di supporto e di aiuto al contrasto all'evasione/elusione fiscale e non deve trasformarsi in uno strumento di persecuzione fiscale;
- b) la proprietà o diritti reali di godimento di unità immobiliari abitate, in assenza di contratti registrati, da soggetti residenti diversi dai proprietari o dai titolari dei diritti reali di godimento ovvero da soggetti non residenti nelle stesse. Anche in simili circostanze gli appartenenti alla Polizia municipale potranno fornire un contributo fondamentale nello scovare posizioni di evasione o elusione. Si consideri, in proposito, che quando un soggetto richiede la residenza presso un nuovo Comune la verifica di effettiva residenza anagrafica, con sopralluogo, è affidata proprio ai vigili urbani;
- c) la notifica di avvisi di accertamento per omessa dichiarazione Ici, in assenza di dichiarazione dei connessi redditi fondiari ai fini dell'imposizione diretta. In tal caso, affinché possa essere inoltrata la segnalazione qualificata occorre che sia stato notificato un avviso di accertamento al contribuente per aver omesso la dichiarazione Ici, prevista dal comma 4 dell'art. 10 D.Lgs. n. 504/1992, e che

l'immobile - che doveva essere dichiarato nella omessa dichiarazione Ici - non risulti nella dichiarazione dei redditi come reddito fondiario;

Art. 10 D.Lgs. n. 504/1992
“Versamenti e dichiarazioni”

L'imposta è dovuta dai soggetti indicati nell'articolo 3 per anni solari proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso; a tal fine il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno quindici giorni è computato per intero. A ciascuno degli anni solari corrisponde una autonoma obbligazione tributaria.

I soggetti indicati nell'articolo 3 devono effettuare il versamento dell'imposta complessivamente dovuta al comune per l'anno in corso in due rate delle quali la prima, entro il 16 giugno, pari al 50 per cento dell'imposta dovuta calcolata sulla base dell'aliquota e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente. La seconda rata deve essere versata dal 1° al 16 dicembre, a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno, con eventuale conguaglio sulla prima rata

versata. Il versamento dell'imposta può essere effettuato anche tramite versamenti su conto corrente postale con bollettini conformi al modello indicato con circolare del Ministero delle finanze. Resta in ogni caso nella facoltà del contribuente provvedere al versamento dell'imposta complessivamente dovuta in unica soluzione annuale, da corrispondere entro il 16 giugno (1).

L'imposta dovuta ai sensi del comma 2 deve essere corrisposta mediante versamento diretto al concessionario della riscossione nella cui circoscrizione è compreso il comune di cui all'articolo 4 ovvero su apposito conto corrente postale intestato al predetto concessionario, con arrotondamento a mille lire per difetto se la frazione non è superiore a 500 lire o per eccesso se è superiore (2); al fine di agevolare il pagamento, il concessionario invia, per gli anni successivi al 1993, ai contribuenti moduli prestampati per il versamento. La commissione spettante al concessionario è a carico del comune impositore ed è stabilita nella misura dell'uno per cento delle somme riscosse, con un minimo di lire 3.500 ed un massimo di lire 100.000 per ogni versamento effettuato dal contribuente.

I soggetti passivi devono dichiarare gli immobili posseduti nel territorio dello Stato, con esclusione di quelli esenti dall'imposta ai sensi dell'articolo 7, su apposito modulo, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui il possesso ha avuto inizio; tutti gli immobili il cui possesso è iniziato antecedentemente al 1° gennaio 1993 devono essere dichiarati entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 1992. La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi sempreché non si verificano modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta; in tal caso il soggetto interessato è tenuto a denunciare nelle forme sopra indicate le modificazioni intervenute, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui le modificazioni si sono verificate. Nel caso di più soggetti passivi tenuti al pagamento dell'imposta su un medesimo immobile può essere presentata dichiarazione congiunta; per gli immobili indicati nell'articolo 1117, n. 2) del codice civile oggetto di proprietà comune, cui è attribuita o attribuibile una autonoma rendita catastale, la dichiarazione deve essere presentata dall'amministratore del condominio per conto dei condomini (3).

Con decreti del Ministro delle finanze, sentita l'Associazione nazionale dei comuni italiani, sono approvati i modelli della dichiarazione, anche congiunta o relativa ai beni indicati nell'articolo 1117, n. 2) del codice civile, e sono determinati i dati e gli elementi che essa deve contenere, i documenti che devono essere eventualmente allegati e le modalità di presentazione, anche su supporti magnetici, nonché le procedure per la trasmissione ai comuni ed agli uffici dell'Amministrazione finanziaria degli elementi necessari per la liquidazione ed accertamento dell'imposta; per l'anno 1993 la dichiarazione deve essere inviata ai comuni tramite gli uffici dell'Amministrazione finanziaria (4). Con decreti del Ministro delle finanze, di concerto con i Ministri dell'interno, del tesoro e delle poste e delle telecomunicazioni, sentita l'Associazione nazionale dei comuni italiani, sono approvati i modelli per il versamento al concessionario e sono stabilite le modalità di registrazione, nonché di trasmissione dei dati di riscossione, distintamente per ogni contribuente, ai comuni e al sistema informativo del Ministero delle finanze (5). Allo scopo di consentire la prosecuzione dei servizi finalizzati a fornire adeguati strumenti conoscitivi per una efficace azione accertativa dei comuni, nonché per agevolare i processi telematici di integrazione nella pubblica amministrazione ed assicurare il miglioramento dell'attività di informazione ai contribuenti, l'Associazione nazionale dei comuni italiani (ANCI) organizza le relative attività strumentali. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze vengono disciplinate le modalità per l'effettuazione dei suddetti servizi, prevedendosi un contributo pari allo 0,6 per mille del gettito dell'imposta a carico dei soggetti che provvedono alla riscossione; con decreto del Ministro delle finanze sono stabiliti i termini e le modalità di trasmissione da parte dei predetti soggetti dei dati relativi alla

riscossione (6). I predetti decreti sono pubblicati nella Gazzetta Ufficiale (7).

Per gli immobili compresi nel fallimento o nella liquidazione coatta amministrativa il curatore o il commissario liquidatore, entro novanta giorni dalla data della loro nomina, devono presentare al comune di ubicazione degli immobili una dichiarazione attestante l'avvio della procedura. Detti soggetti sono, altresì, tenuti al versamento dell'imposta dovuta per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale entro il termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili (8).

(1) Comma prima modificato dall'art. 1, comma 1, D.Lgs. 1° dicembre 1993, n. 518 (Gazz. Uff. 16 dicembre 1993, n. 294), poi sostituito dall'art. 18, comma 1, L. 23 dicembre 2000, n. 388 ed infine così modificato, a decorrere dal 1° maggio 2007, ai sensi di quanto disposto dai commi 13 e 14 dell'art. 37, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, come modificato dalla relativa legge di conversione.

(2) Per l'arrotondamento dell'importo all'unità di euro vedi ora l'art. 1, comma 166, L. 27 dicembre 2006, n. 296.

(3) Per la soppressione dell'obbligo di presentazione della dichiarazione previsto dal presente comma vedi il comma 53 dell'art. 37, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, come modificato dalla relativa legge di conversione.

(4) I termini e le modalità per la trasmissione dei dati di riscossione dell'ICI sono stati stabiliti, per il 1994, con D.M. 8 maggio 1995, per il 1995, con D.M. 28 novembre 1996, per il 1996 e il 1997, con D.M. 3 novembre 1997, per il 1998, con D.M. 27 settembre 1999 e, per gli anni 1999 e seguenti, con D.M. 31 luglio 2000.

(5) Con D.M. 5 agosto 1996 (Gazz. Uff. 17 settembre 1996, n. 218) sono stati approvati i modelli per il versamento delle somme liquidate dal comune a titolo di ICI, nonché di sanzioni ed interessi afferenti detta imposta. Con D.M. 4 dicembre 2001 (Gazz. Uff. 18 dicembre 2001, n. 293, S.O.) è stato approvato il nuovo modello di bollettino per il versamento in euro dei tributi accertati o liquidati, degli interessi, delle sanzioni, nonché delle somme dovute a titolo di conciliazione giudiziale e di accertamento con adesione. Con D.M. 10 dicembre 2001 (Gazz. Uff. 18 dicembre 2001, n. 293, S.O.), modificato dal D.M. 3 giugno 2002 (Gazz. Uff. 8 giugno 2002, n. 133), è stato approvato il nuovo modello di bollettino per il versamento in euro dell'imposta comunale sugli immobili. Con Provv. 20 giugno 2002 (Gazz. Uff. 25 giugno 2002, n. 147) è stato approvato il modello «F24» per l'esecuzione dei versamenti dell'imposta comunale sugli immobili. Successivamente, il Provv. 3 gennaio 2003 (Gazz. Uff. 16 gennaio 2003, n. 12) ha disposto che il suddetto modello «F24» sia utilizzato, dal 1° marzo 2003, come unico modello utile per eseguire i versamenti unitari con compensazione, in sostituzione del modello di pagamento per il versamento unitario di imposte, contributi e premi assicurativi, approvato con D. Dirig. 30 marzo 1998. Con Provv. 15 giugno 2004 (Gazz. Uff. 18 giugno 2004, n. 141) è stato approvato il modello «F24 predeterminato» per l'esecuzione dei versamenti dell'imposta comunale sugli immobili senza avvalersi della facoltà di compensazione.

(6) I termini e le modalità di trasmissione dei dati di riscossione ICI al fine della corresponsione del contributo dello 0,6 per mille da parte dei soggetti che provvedono alla riscossione della predetta imposta, sono stati determinati con D.M. 5 agosto 1999.

(7) Comma così modificato prima dall'art. 18, comma 11, L. 13 maggio 1999, n. 133 e poi dal comma 2-ter dell'art. 7, D.L. 31 gennaio 2005, n. 7, nel testo integrato dalla relativa legge di conversione. Vedi, anche, l'art. 3, Decr. 22 novembre 2005.

(8) Comma così sostituito dal comma 173 dell'art. 1, L. 27 dicembre 2006, n. 296.

d) la notifica di avvisi di accertamento per omessa dichiarazione TARSU o tariffa rifiuti a soggetto che, in qualità di occupante l'immobile, sia soggetto diverso dal titolare del diritto reale, in assenza di contratti di locazione registrati ovvero di redditi di fabbricati dichiarati dal titolare del diritto reale ai fini dell'imposizione diretta. In tal caso è necessario, affinché possa essere inoltrata la segnalazione qualificata, che sia stato notificato un avviso di accertamento per omessa dichiarazione relativa allo smaltimento dei rifiuti, che il soggetto che ha omesso la dichiarazione TARSU o TIA sia un soggetto occupante l'immobile diverso dal titolare del diritto reale, con esclusione di invio di segnalazione qualificata, quindi, quando ad omettere la dichiarazione TARSU o TIA sia stato

lo stesso titolare del diritto, allorchando lo stesso occupi l'immobile in questione. Inoltre, è necessario che l'eventuale contratto di locazione non sia stato registrato e che i redditi derivanti dalla locazione non siano stati dichiarati come redditi da fabbricato assoggettati ad imposizione diretta;

- e) la revisione della rendita catastale effettuata a seguito di procedura eseguita ai sensi dell'art. 1, comma 336 Legge 30 dicembre 2004, n. 311, per unità immobiliari diverse dall'abitazione principale⁴³.

Comma 336 Legge n. 311/2004

“Legge finanziaria 2005”

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

(1) Per i classamenti catastali di unità immobiliari di proprietà privata vedi le linee guida di cui alla Det. 16 febbraio 2005. Vedi, anche, la Det. 30 giugno 2005.

3.6.4 Le posizioni di residenze fittizie all'estero

Per le segnalazioni qualificate relative alle residenze fittizie all'estero, invece, i Comuni dovranno valutare la posizione di quei soggetti che: pur risultando formalmente residenti all'estero, hanno di fatto in quel Comune il domicilio ovvero la residenza ai sensi dell'art. 43 C.C. In tale caso i Comuni saranno chiamati a svolgere delle vere e proprie indagini finanziarie finalizzate a dimostrare che il soggetto sottoposto ad attenzione, realmente, vive sul territorio comunale e, pertanto, soggetto al regime di tassazione secondo le norme nazionali.

La scelta della residenze fittizie all'estero rappresenta una pratica elusiva di sottrazione di valori reddituali al regime fiscale italiano, prediligendo uno Stato estero con una incidenza fiscale inferiore (si pensi, per esempio, a Montecarlo, alla Svizzera, all'Austria, ecc.).

⁴³Ai sensi dell'art. 8 D.Lgs. n. 504/1992 per abitazione principale si intende quella abitazione nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente.

Per i cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato, vedi l'art. 1, comma 4-ter D.L. 23 gennaio 1993, n. 16.

In pratica, il contribuente italiano simula di avere la residenza all'estero di modo che i redditi da lui prodotti, o comunque a lui imputabili, non risulteranno conseguiti in territorio italiano facendo venir meno, in tal modo, il presupposto della tassazione per assenza dell'obbligazione tributaria. Sulla problematica delle residenze fittizie all'estero è intervenuta anche la Suprema Corte di Cassazione che ha posto fine ad una lunga *querelle* circa la determinazione del luogo di imposizione tributaria nel caso in cui un soggetto passivo d'imposta goda di doppia residenza.

Il Supremo Consesso, con sentenza n. 9856/2008, ha fatto propri i principi di diritto stabiliti con la sentenza del 21 luglio 2001 (in causa C – 262-99) emessa dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee.

Il Supremo Giudice comunitario, a sua volta, con la decisione prima menzionata, ha enunciato il principio di diritto secondo il quale *«...nel caso in cui una persona abbia legami sia personali sia professionali in due Stati membri, il luogo della sua "normale residenza", stabilito nell'ambito di una valutazione globale in funzione di tutti gli elementi di fatto rilevanti, è quello in cui viene individuato il centro permanente degli interessi di tale persona e che, nell'ipotesi in cui tale valutazione globale non permetta siffatta valutazione, occorre dichiarare la preminenza dei legami personali»*. La Corte di Cassazione, per la determinazione residuale del luogo di residenza, ha elencato anche alcuni degli elementi rilevanti per verificare l'esistenza dei legami personali, come la presenza fisica della persona e dei suoi familiari su un determinato territorio, la disponibilità di un'abitazione, il luogo in cui i figli frequentano effettivamente la scuola, il luogo di esercizio delle attività professionali, quello dei legami amministrativi con le autorità pubbliche e gli organismi sociali *«nei limiti in cui i detti elementi traducano la volontà di tale persona di conferire una determinata stabilità al luogo di collegamento, a motivo di una continuità che risulti da un'abitudine di vita e dallo svolgimento di rapporti sociali e professionali normali»*.

Si evidenzia, inoltre, che il Legislatore, con il D.L. n. 112/2008, convertito in Legge 6 agosto 2008, n. 133, ha previsto ulteriori strumenti normativi finalizzati alla ricerca di fittizie residenze all'estero.

Nello specifico, l'art. 83, ai commi 16 e 17, stabilisce che i Comuni, entro i sei mesi successivi alla richiesta di iscrizione nell'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE), devono confermare all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente di ultimo domicilio fiscale del contribuente sottoposto ad attenzione, se questi abbia effettivamente cessato di avere la residenza nel territorio nazionale.

I Comuni e l’Agenzia delle Entrate sono chiamate a verificare, nel triennio successivo alla richiesta all’AIRE, se il contribuente abbia effettivamente cessato di essere residente nel territorio nazionale. Tale obbligo di verifica è esteso, in via retroattiva, per tutte le richieste avanzate all’AIRE a partire dal 1° gennaio 2006. Nello svolgimento di tali compiti istituzionali l’Agenzia delle Entrate si può avvalere dei poteri previsti dall’art. 32 D.P.R. n. 600/1973.

Anche in questo caso l’attività dei Comuni è incentivata con il riconoscimento, a loro favore, della quota pari al 30% delle maggiori somme relative ai tributi statali riscosse a titolo definitivo, così come previsto dalla Legge n. 248/2005.

3.6.5 Le posizioni di disponibilità di beni indicativi di capacità reddituale

Infine, relativamente alle segnalazioni riguardanti la disponibilità di beni indicativi di capacità contributiva, i Comuni dovranno verificare che: i soggetti, intesi solo quali persone fisiche, risultino avere la disponibilità, anche di fatto, di beni e servizi di cui alla Tabella allegata al D.M. 10 settembre 1992, come sostituita dal D.M. 19 novembre 1992, ovvero altri beni e servizi di rilevante valore economico, in assenza di redditi dichiarati con riferimento a tutti i componenti del nucleo familiare del soggetto. È questa, a parere di chi scrive, la vera disposizione innovativa che farà la differenza sul contrasto all’evasione e all’elusione fiscale. Di fatto, e forzatamente, è stata ridata vita ad uno strumento di ricerca di evasione ed elusione fiscale di portata generale ed universale che potrà colpire chiunque. Il provvedimento in esame, che prevede come norma di chiusura nuovamente l’adozione dei criteri di individuazione di capacità reddituale stabiliti originariamente con il c.d. “redditometro”, inserito nell’art. 2 D.P.R. n. 600/1973 inglobato nel panorama normativo tributario a partire dall’anno 1983, adottato per la prima volta a decorrere dall’anno d’imposta 1993 ed abrogato nel 1994, forse perché troppo incisivo ed a valore e capacità universale⁴⁴ - rappresenta una vera ed efficace arma di lotta alla evasione ed elusione fiscale.

Il criterio residuale, che di fatto ha nuovamente sdoganato il redditometro nella sua originaria finalità, sarà applicabile solo alle persone fisiche che risultino avere la disponibilità, anche solo di fatto, di quei beni e servizi elencati nella tabella allegata al

⁴⁴I suoi principi di sviluppo ed applicazione li ritroviamo nell’art. 38 D.P.R. n. 600/1973

D.M. 10 settembre 1992, sostituita dalla tabella allegata al D.M. 9 novembre 1992⁴⁵ (così rettificato in G.U. 5 febbraio 1993, n. 29).

1. AEROMOBILI		
1.1 Aerei da turismo		
	Importo	Coefficiente
fino a 100 HP	€ 214,64 x ora di volo	8
da 101 a 150 HP	€ 231,44 »	8
da 151 a 200 HP	€ 283,38 »	8
da 201 a 250 HP	€ 312,41 »	8
da 251 a 300 HP	€ 351,37 »	8
da 301 a 450 HP	€ 420,11 »	9
da 451 a 600 HP	€ 575,17 »	9
1.2 Elicotteri da turismo		
fino a 150 HP	€ 323,87 x ora di volo	9
da 151 a 300 HP	€ 443,03 »	9
1.3 Alianti e motoalianti		
	€ 84,02 x ora di volo	7
1.4 Ultraleggeri e deltaplani a motore		
fino a 50 HP	€ 38,19 x ora di volo	7
da 51 a 100 HP	€ 53,47 »	7
superiori a 100 HP	€ 76,38 »	7

Per gli aerei e gli elicotteri da turismo appartenenti ad aeroclub il costo orario è ridotto del 30%.

2. NAVI E IMBARCAZIONI DA DIPORTO		
2.1 Imbarcazioni da diporto		
di stazza lorda superiore a 3 t e fino a 50 t con propulsione a vela		
	Importo	Coefficiente
oltre 600 e fino a 900 cm	€ 3,82 cm	7
oltre 900 e fino a 1200 cm	€ 3.437,28 più € 6,11 per ogni cm eccedente i 900	7
oltre 1200 e fino a 1500 cm	€ 5.270,49 più € 9,17 per ogni cm eccedente i 1200	7
oltre 1500 e fino a 1800 cm	€ 8.020,32 più € 9,17 per ogni cm eccedente i 1500	8
oltre 1800 cm	€ 10.770,14 più € 10,69 per ogni cm eccedente i 1800 e € 7.638,40 per ogni unità di personale stagionale	8
2.2 Imbarcazioni da diporto		
di stazza lorda non superiore a 50 t, con propulsione a motore di potenza superiore a		

⁴⁵Si tenga presente che i nuovi importi relativi ai valori del redditometro sono stati aggiornati con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2007. Ai fini del presente studio non interessano i valori attribuiti ai singoli beni di cui si ha la disponibilità ma ai beni in quanto tali già espressivi di capacità reddituale.

25 HP effettivi		
	Importo	Coefficiente
fino a 900 cm.	€ 3.055,36 più € 21,39 per ogni cm eccedente i 600 più € 15,28 per ogni HP effettivo che superi una potenza (espressa in HP effettivi) pari a cinque volte il quadrato della lunghezza della imbarcazione (espressa utilizzando il metro come unità di misura)	5
oltre 900 e fino a 1200 cm	€ 9.471,61 più € 10,31 per ogni cm eccedente i 900 più € 15,28 per ogni HP effettivo che superi una potenza (espressa in HP effettivi) pari a cinque volte il quadrato della lunghezza della imbarcazione (espressa utilizzando il metro come unità di misura)	5
oltre 1200 e fino a 1400 cm	€ 12.565,16 più € 30,55 per ogni cm eccedente i 1200 più € 15,28 per ogni HP effettivo che superi una potenza (espressa in HP effettivi) pari a cinque volte il quadrato della lunghezza della imbarcazione (espressa utilizzando il metro come unità di misura)	6
oltre i 1400 cm	€ 18.675,88 più € 30,55 per ogni cm eccedente i 1400 (1) più € 15,28 per ogni HP effettivo che superi una potenza (espressa in HP effettivi) pari a cinque volte il quadrato della lunghezza della imbarcazione (espressa utilizzando il metro come unità di misura) e € 7.638,40 per ogni unità di personale stagionale	7
2.3 Navi di stazza sup.		
a 50 t.	€ 68.745,58 più € 916,61 per ogni t eccedente le 50, più € 7.638,40 per ogni unità di personale stagionale	4
2.4 Navi e imbarcazioni da diporto con propulsione a vela o a motore in locazione per periodi non superiori, complessivamente, a tre mesi all'anno: l'importo è costituito dall'ammontare del canone pattuito. I coefficienti sono i medesimi di quelli stabiliti ai punti precedenti		

Gli ammontari risultanti dall'applicazione dei coefficienti agli importi indicati per le navi e imbarcazioni da diporto con propulsione a vela a motore sono ridotti del 5% per anno, fino ad un massimo del 40%, a decorrere dal terzo anno successivo a quello di prima immatricolazione. Le spese presunte per l'equipaggio si intendono riferite al personale effettivamente imbarcato.

3. AUTOVEICOLI		
3.1 Autoveicoli con alimentazione a benzina		
	Importo	Coefficiente
fino a 12 HP	€ 1.808,01	4
da 13 a 15 HP	€ 1.808,01 più € 178,74 per ogni HP eccedente i 12	5
da 16 a 20 HP	€ 2.344,99 più € 323,10 per ogni HP eccedente i 15	6
da 21 a 24 HP	€ 3.960,51 più € 231,44 per ogni HP eccedente i 20	7
oltre 24 HP	€ 4.886,28 più € 203,95 per ogni HP eccedente i 24	8
3.2. Autoveicoli con alimentazione a gasolio		
fino a 16 HP	€ 3.465,54	5
da 17 a 20 HP	€ 3.465,54 più € 293,31 per ogni HP eccedente i 16	6
oltre 20 HP	€ 4.638,80 più € 306,30 per ogni HP eccedente i 20	7

Gli ammontari risultanti dall'applicazione dei coefficienti agli importi indicati per gli autoveicoli sono ridotti del 10% per anno, fino ad un massimo del 40%, a decorrere dal terzo anno successivo a quello di prima immatricolazione.

4. ALTRI MEZZI DI TRASPORTO A MOTORE		
4.1 Campers e autocaravans		
	Importo	Coefficiente
fino a 19 HP	€ 2.456,51	5
da 20 a 22 HP	€ 2.456,51 più € 118,40 per ogni HP eccedente i 19	5
oltre 22 HP	€ 2.811,69 più € 184,09 per ogni HP eccedente i 22	6
4.2 Motocicli con cilindrata superiore a 250 cc		
da 251 a 350 cc	€ 552,98	5
da 351 a 500 cc	€ 740,92	5
oltre 500 cc	€ 974,89	7

Gli ammontari risultanti dall'applicazione dei coefficienti agli importi indicati per gli altri mezzi di trasporto a motore sono ridotti del 10% per anno, fino ad un massimo del 40%, a decorrere dal terzo anno successivo a quello di prima immatricolazione.

5. ROULOTTES		
	Importo	Coefficiente
	€ 840,22	5

6. RESIDENZE PRINCIPALI E SECONDARIE		
6.1. Residenze principali in proprietà o altro diritto reale o detenute a titolo gratuito		
ubicare nelle Regioni Piemonte, Valle d'Aosta, Lombardia, Trentino-Alto Adige, Veneto, Friuli-Venezia Giulia ed Emilia-Romagna:		
	Importo	Coefficiente
fino a 120 mq	€ 25,97/mq annue	4
oltre 120 mq	€ 25,97/mq annue	5
6.2. Residenze principali in proprietà o altro diritto reale o detenute a titolo gratuito		
ubicare nelle Regioni Liguria, Toscana, Marche, Umbria, Lazio ed Abruzzo		
fino a 120 mq	€ 21,39/mq annue	4
oltre 120 mq	€ 21,39/mq annue	5
6.3 Residenze principali in proprietà o altro diritto reale o detenute a titolo gratuito		
ubicare nelle Regioni Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia e Sardegna		
fino a 120 mq	€ 18,33/mq annue	4
oltre 120 mq	€ 18,33/mq annue	5
6.4 Residenze secondarie in proprietà o altro diritto reale o detenute a titolo gratuito ubicate in Italia		
fino a 120 mq	Valgono gli stessi importi delle residenze principali ridotti del 50%	5
oltre 120 mq	Valgono gli stessi importi delle residenze principali ridotti del 50%	6
6.5 Residenze secondarie in proprietà o altro diritto reale o detenute a titolo gratuito ubicate all'estero		
	€ 15,28/mq	8
6.6 Residenze principali e secondarie in locazione non stagionale		
principali	Valgono gli stessi importi delle residenze in proprietà aumentati del canone di locazione	3
secondarie	Valgono gli stessi importi delle residenze in proprietà aumentati del canone di locazione	4
6.7 Residenze secondarie in locazione stagionale		
	L'importo è costituito dall'ammontare del canone di locazione	6
6.8 Residenze secondarie in multiproprietà		
	€ 3,82 per mq per settimana di disponibilità	6

La superficie deve essere calcolata ai sensi dell'art. 13 Legge 27 luglio 1978, n. 392.

Per le residenze in proprietà indicate ai punti 6.1, 6.2, 6.3, 6.4, 6.5 e 6.8 gli importi sono aumentati delle rate di ammortamento degli eventuali mutui ad esse relativi. In tal caso, i rispettivi coefficienti sono ridotti di una unità. L'ammontare risultante dall'applicazione

dei nuovi coefficienti agli importi così determinati non può, comunque, essere inferiore a quello ottenuto in assenza di mutui.

Per le residenze di cui il soggetto abbia la nuda proprietà indicate ai punti 6.1, 6.2, 6.3, 6.4, 6.5 e 6.8 gli importi sono costituiti dalle sole rate di ammortamento dei relativi mutui.

7. COLLABORATORI FAMILIARI		
	Importo	Coefficiente
a tempo pieno conviventi	€ 15.429,56 per ciascun collaboratore	4
a tempo parziale o non conviventi	€ 8,78 per ora lavorata	4

Non si considerano collaboratori familiari coloro i quali sono addetti esclusivamente all'assistenza di infermi o invalidi.

8. CAVALLI DA CORSA O DA EQUITAZIONE		
8.1 Cavalli mantenuti in proprio		
	Importo	Coefficiente
cavalli da corsa	€ 6.874,56	7
cavalli da equitazione	€ 4.538,04	6
8.2 Cavalli a pensione		
cavalli da corsa	€ 13.749,12	7
cavalli da equitazione	€ 7.638,40	6

9. Assicurazioni di ogni Ammontare del premio tipo (escluse quelle relative all'utilizzo di veicoli a motore, sulla vita e quelle contro gli infortuni e le malattie)		
	Importo	Coefficiente
	Ammontare del premio	10

Il riferimento ai criteri di determinazione di capacità reddituale stabiliti dal redditometro meritano però alcune precisazioni. Prima di tutto è da segnalare che ai fini dell'efficacia di determinazione si potrà verificare la disponibilità, anche solo di fatto, di determinati beni o la fruizione di determinati servizi che presuppongono, per loro natura economico-finanziaria, il sostenimento di un costo che deve essere proporzionato al reddito dichiarato. Gli operanti, quindi, non dovranno cimentarsi in astruse formule di calcolo. Essi dovranno limitarsi a verificare il possesso o la semplice disponibilità di quei beni, quali, per esempio, gli aeromobili, le imbarcazioni da diporto, le autovetture di lusso o comunque costose, le proprietà immobiliari in determinate località turistiche, ecc.

Il provvedimento fa riferimento, inoltre, a tutti quei beni e servizi di rilevante valore economico. Su tale ultimo punto sarebbe opportuno, a parere di chi scrive, formulare delle precisazioni operative da parte del Legislatore, poiché così facendo si lascia alla discrezionalità del soggetto operante stabilire la rilevanza del valore economico del bene preso in considerazione.

In ultimo, la disposizione di attuazione sembrerebbe essere applicabile a coloro che sono in possesso o che hanno la disponibilità di beni o servizi di rilevante valore economico in assenza di redditi dichiarati. Il riferimento, nel caso di specie, non è all'assenza assoluta di dichiarazione di redditività ma è riferibile ad una non congrua dichiarazione di redditività. Se così non fosse, allora, la semplice presentazione della dichiarazione dei redditi, anche se non corrispondente al vero - in termini negativi ovviamente - comporterebbe l'automatica esclusione dell'applicazione di questa segnalazione qualificata.

Ultimo punto di fondamentale importanza, di diretta derivazione dall'originario apparato normativo antimafia, è la circostanza di fatto che per la determinazione delle capacità reddituali si deve fare riferimento non alle capacità del singolo contribuente ma al cumulo delle capacità reddituali di tutti i componenti il nucleo familiare di appartenenza.

I funzionari del Comune addetti al tipo di servizio, pertanto, dovranno avere accesso al sistema informatico dell'Anagrafe tributaria per poter esaminare le dichiarazioni dei redditi di tutti i componenti il nucleo familiare.

A tal fine, il più volte citato D.L. n. 112/2008, convertito in Legge 6 agosto 2008, n. 133, all'art. 83, comma 28-sexies, prevede che fino a quando non sarà adottato l'apposito decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze disciplinante la materia, gli Enti locali o gli eventuali incaricati dell'attività di accertamento e riscossione dei tributi e delle entrate, possono accedere ai dati ed alle informazioni disponibili presso il sistema informativo dell'Agenzia delle Entrate, compresa l'Anagrafe tributaria.

Le facoltà di accesso alle informazioni possono essere esercitate solo dopo la notifica dell'ingiunzione di pagamento prevista dall'art. 2 R.D. n. 639/1910.

Art. 2 R.D. n. 639/1910

Il procedimento di coazione comincia con la ingiunzione, la quale consiste nell'ordine, emesso dal competente ufficio dell'ente creditore, di pagare entro trenta giorni, sotto pena degli atti esecutivi, la somma dovuta.

La ingiunzione è vidimata e resa esecutoria dal pretore (1) nella cui giurisdizione risiede l'ufficio che la emette, qualunque sia la somma dovuta; ed è notificata, nella forma delle citazioni, da un ufficiale giudiziario addetto alla pretura o da un usciere addetto all'Ufficio di conciliazione (2).

L'ufficiale giudiziario o l'usciere dell'Ufficio di conciliazione (3) deve restituire all'Ufficio emittente l'originale ingiunzione, munita del certificato di eseguita notificazione.

Per la intimazione ai debitori d'ignoto domicilio, residenza o dimora, o residenti all'estero, sono applicabili le norme stabilite dalla procedura civile per le citazioni.

Per la effettuata notificazione è corrisposta all'ufficiale giudiziario o all'uscieri del conciliatore (4) la metà dei diritti spettanti, giusta la tariffa vigente, agli ufficiali giudiziari delle preture.

(1) Il potere del Pretore di rendere esecutivi atti emanati da autorità amministrative è stato soppresso dall'art. 229, D.Lgs. 19 febbraio 1998, n. 51. Lo stesso articolo ha, inoltre disposto che gli atti sono esecutivi di diritto.

(2) Per effetto dell'art. 1, L. 3 febbraio 1957, n. 16, gli uscieri di conciliazione sono ora denominati messi di conciliazione.

(3) Per effetto dell'art. 1, L. 3 febbraio 1957, n. 16, gli uscieri di conciliazione sono ora denominati messi di conciliazione.

(4) Per effetto dell'art. 1, L. 3 febbraio 1957, n. 16, gli uscieri di conciliazione sono ora denominati messi di conciliazione.

Il riferimento al numero identificativo del ruolo, nelle more dell'adozione del decreto ministeriale, sarà sostituito con il riferimento alla data di notifica dell'ingiunzione e alla relativa causale.

Il dirigente o responsabile dell'ufficio, nel caso di Enti locali, e il legale rappresentante o direttore generale nel caso delle società incaricate di svolgere l'attività di accertamento e riscossione dei tributi, con cadenza annuale, dovranno individuare i nominativi dei dipendenti autorizzati all'accesso, prediligendo quelli impiegati con rapporto di lavoro a tempo indeterminato da almeno 2 anni.

3.7 Le segnalazioni qualificate ed il sistema SIATEL

Per quanto riguarda i dati oggetto di comunicazione, si osserva che le segnalazioni qualificate inviate dai Comuni dovranno contenere il nome e cognome dei soggetti per i quali sono stati rilevati e segnalati atti, fatti e negozi giuridici che evidenziano, senza ulteriori elaborazioni logiche, comportamenti evasivi ed elusivi delle norme fiscali.

Oltre ai dati identificativi dovranno essere inviati il codice fiscale e/o l'eventuale partita Iva riconducibile al contribuente.

I dati qualificanti prima menzionati dovranno essere inviati all'Agenzia delle Entrate attraverso il sistema SIATEL (acronimo di "Sistema Interscambio Anagrafe Tributaria Enti Locali") in modalità web.

Possono utilizzare il canale SIATEL gli Enti territoriali e pubblici che abbiano la necessità di accedere gratuitamente via web ai dati anagrafici, alle dichiarazioni dei redditi e agli atti del registro dei contribuenti, sia persone fisiche che società, e ai dati delle Commissioni tributarie.

Gli Enti che possono accedere al canale SIATEL sono:

1) i Comuni;

- 2) le **Province**;
- 3) le **Regioni**;
- 4) i **Consorzi di bonifica**;
- 5) le **Comunità montane**;
- 6) gli altri Enti territoriali;
- 7) le **università**;
- 8) gli Enti per il diritto allo studio universitario;
- 9) le **ASL**;
- 10) le Aziende ospedaliere;
- 11) l'**ATER (ex IACP)**;
- 12) gli altri Enti pubblici.

I servizi disponibili per i soggetti che possono accedere al canale SIATEL sono i seguenti.

Attribuzione del codice fiscale ai neonati (solo per i Comuni)

Il servizio consente al Comune di attribuire automaticamente il codice fiscale ai neonati attraverso l'invio dei dati anagrafici e di residenza; entro 15 giorni dalla data di attribuzione sarà inviato il relativo tesserino plastificato al domicilio del neonato.

Comunicazione delle variazioni anagrafiche (solo per i Comuni)

Il servizio permette l'invio telematico, sulla base dei dati in possesso dei Comuni, delle variazioni anagrafiche intervenute sulla popolazione residente; il servizio, tra l'altro, permette al Comune di effettuare un controllo incrociato dei dati anagrafici registrato nei propri archivi elettronici con i corrispondenti dati anagrafici presenti negli archivi dell'Anagrafe Tributaria (c.d. "Allineamento delle Anagrafi").

Interrogazione dei dati anagrafici e di residenza dei contribuenti

Il servizio dà l'opportunità al Comune di accedere alle informazioni di natura anagrafica di persone fisiche, società ed Enti non commerciali; in particolare indicando il codice fiscale ovvero i dati anagrafici conosciuti (anche parziali), l'Anagrafe Tributaria fornisce i dati anagrafici e di residenza con riferimento a tutto il territorio nazionale.

Interrogazione dei dati reddituali dei contribuenti

Il servizio consente al Comune di accedere alle informazioni di natura reddituale riguardanti le dichiarazioni Iva, Irpef, Irpeg (Ires) ed Irap; per ogni anno d'imposta sono forniti i dati analitici e di riepilogo riferiti a persone fisiche, società ed Enti non commerciali con riferimento all'intero territorio nazionale.

Interrogazione degli atti del registro

Il servizio fa sì che il Comune possa disporre delle informazioni inerenti gli atti del Registro riferiti a persone fisiche, società ed Enti non commerciali con riferimento all'intero territorio nazionale.

Interrogazione sulle sedi d'attività delle imprese

Il servizio permette al Comune di ottenere delle informazioni inerenti le sedi d'attività delle imprese, situate su tutto il territorio nazionale (attività svolte, indirizzo, titolari e rappresentanti, soci, ecc.); i dati sono forniti mensilmente dalle Camere di Commercio (Legge n. 144/1989).

Trasmissione dati Irap

Il servizio fornisce alle Regioni la possibilità di ottenere delle informazioni contabili inerenti i mandati di pagamento che la Banca d'Italia riversa sui conti degli Enti; inoltre, il servizio fornisce le informazioni relative ai modelli di versamento effettuati dai contribuenti mediante il "Modello F24".

Invio telematico dei dati di previsione e consuntivazione delle entrate degli enti territoriali

Il Servizio consente l'invio telematico, da parte degli Enti territoriali, dei dati di previsione e consuntivazione delle Entrate Tributarie di loro competenza.

L'accesso ai dati dell'Anagrafe Tributaria attraverso il canale SIATEL consente ai Comuni, alle Regioni, alle Province, alle ASL e ad altri Enti pubblici di accedere gratuitamente via web ai dati anagrafici, alle dichiarazioni dei redditi e agli atti del registro dei contribuenti, sia persone fisiche che società, e ai dati delle Commissioni tributarie.

Gli Enti interessati devono inviare, per posta o per fax, all'Ufficio Sistemi e Processi, la seguente documentazione:

- lettera di richiesta di accesso;

- modulo di autorizzazione all'accesso a SIATEL sottoscritto dal legale rappresentante dell'Ente;
- scheda del soggetto o dei soggetti che l'Ente intende abilitare a SIATEL.

La documentazione deve essere inviata dopo essere stata compilata in ogni sua parte e sottoscritta dal legale rappresentante dell'Amministrazione richiedente.

L'Agenzia delle Entrate, dopo aver ricevuto e verificato la documentazione, fornirà una password di accesso e le istruzioni per l'attivazione del servizio.

Le caratteristiche tecniche di funzionalità di tale sistema saranno determinate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Allorquando vi siano segnalazioni il cui contenuto risulti particolarmente complesso alle specifiche tecniche già definite, allora, il flusso delle informazioni dovrà essere assicurato attraverso la produzione di elementi di specificazione qualificata di tipo cartaceo.

Tutti i dati e le notizie raccolti dovranno essere trasmessi in ossequio ai dettami del D.Lgs. 30 giugno 2003, n. 196 "Codice in materia di protezione dei dati personali", nel rispetto dei diritti, delle libertà e della dignità dell'interessato, per la consultazione dell'articolo di riferimento si rimanda al box della pag.

I soggetti interessati all'utilizzo del canale SIATEL dovranno trattare i dati e le notizie raccolti secondo i principi di necessità, pertinenza e non eccedenza così come specificato dall'art. 22, comma 5 D.Lgs. n. 196/2003.

Art. 22 D.Lgs. n. 196/2003

"Principi applicabili al trattamento di dati sensibili e giudiziari"

I soggetti pubblici conformano il trattamento dei dati sensibili e giudiziari secondo modalità volte a prevenire violazioni dei diritti, delle libertà fondamentali e della dignità dell'interessato.

Nel fornire l'informativa di cui all'articolo 13 i soggetti pubblici fanno espresso riferimento alla normativa che prevede gli obblighi o i compiti in base alla quale è effettuato il trattamento dei dati sensibili e giudiziari.

I soggetti pubblici possono trattare solo i dati sensibili e giudiziari indispensabili per svolgere attività istituzionali che non possono essere adempiute, caso per caso, mediante il trattamento di dati anonimi o di dati personali di natura diversa.

I dati sensibili e giudiziari sono raccolti, di regola, presso l'interessato.

In applicazione dell'articolo 11, comma 1, lettere c), d) ed e), i soggetti pubblici verificano periodicamente l'esattezza e l'aggiornamento dei dati sensibili e giudiziari, nonché la loro pertinenza, completezza, non eccedenza e indispensabilità rispetto alle finalità perseguite nei singoli casi, anche con riferimento ai dati che l'interessato fornisce di propria iniziativa. Al fine di assicurare che i dati sensibili e giudiziari siano indispensabili rispetto agli obblighi e ai compiti loro attribuiti, i soggetti pubblici valutano specificamente il rapporto tra i dati e gli adempimenti. I dati che, anche a seguito delle verifiche, risultano eccedenti o non pertinenti o non indispensabili non possono essere utilizzati, salvo che per l'eventuale conservazione, a norma di legge, dell'atto o del documento che li contiene. Specifica attenzione è prestata per la verifica dell'indispensabilità dei dati sensibili e giudiziari riferiti a soggetti diversi da quelli cui si riferiscono direttamente le prestazioni o gli adempimenti.

I dati sensibili e giudiziari contenuti in elenchi, registri o banche di dati, tenuti con l'ausilio di strumenti elettronici, sono trattati con tecniche di cifratura o mediante l'utilizzazione di codici identificativi o di altre soluzioni che, considerato il numero e la natura dei dati trattati, li rendono temporaneamente inintelligibili anche a chi è autorizzato ad accedervi e permettono di identificare gli interessati solo in caso di necessità.

I dati idonei a rivelare lo stato di salute e la vita sessuale sono conservati separatamente da altri dati personali

trattati per finalità che non richiedono il loro utilizzo. I medesimi dati sono trattati con le modalità di cui al comma 6 anche quando sono tenuti in elenchi, registri o banche di dati senza l'ausilio di strumenti elettronici. I dati idonei a rivelare lo stato di salute non possono essere diffusi.

Rispetto ai dati sensibili e giudiziari indispensabili ai sensi del comma 3, i soggetti pubblici sono autorizzati ad effettuare unicamente le operazioni di trattamento indispensabili per il perseguimento delle finalità per le quali il trattamento è consentito, anche quando i dati sono raccolti nello svolgimento di compiti di vigilanza, di controllo o ispettivi.

I dati sensibili e giudiziari non possono essere trattati nell'ambito di test psico-attitudinali volti a definire il profilo o la personalità dell'interessato. Le operazioni di raffronto tra dati sensibili e giudiziari, nonché i trattamenti di dati sensibili e giudiziari ai sensi dell'articolo 14, sono effettuati solo previa annotazione scritta dei motivi.

In ogni caso, le operazioni e i trattamenti di cui al comma 10, se effettuati utilizzando banche di dati di diversi titolari, nonché la diffusione dei dati sensibili e giudiziari, sono ammessi solo se previsti da espressa disposizione di legge.

Le disposizioni di cui al presente articolo recano principi applicabili, in conformità ai rispettivi ordinamenti, ai trattamenti disciplinati dalla Presidenza della Repubblica, dalla Camera dei deputati, dal Senato della Repubblica e dalla Corte costituzionale.

Si ricordi che, almeno in linea teorica, i dati e le notizie trattati in violazione dei principi di necessità, pertinenza e non eccedenza, non possono essere utilizzati (per la consultazione dell'articolo 11 D.Lgs n. 196/2003 che disciplina le modalità di trattamento e requisiti dei dati si rimanda al box della pag.).

Ulteriore avviso che si ritiene opportuno ricordare è che il trattamento dei dati da parte dell'Agenzia delle Entrate è riservato esclusivamente agli operatori incaricati dei controlli.

Tutte le transazioni, infatti, seguiranno un percorso di tracciamento ed individuazione dell'operatore il quale, in caso di violazione per assenza di autorizzazione o interrogazione non necessaria, ne risponderà oltre che in sede disciplinare anche in sede penale.

La sicurezza delle trasmissioni dei dati e delle notizie è garantita direttamente del canale SIATEL

Esso, il canale SIATEL, nasce dall'esigenza di istituire un sistema di comunicazioni tra l'ex Ministero delle Finanze, le Regioni e gli Enti locali per consentire agli Enti impositori di gestire la propria autonomia tributaria così come prescritto dall'art. 3, comma 153 Legge 23 dicembre 1996, n. 662.

Art. 3, comma 153 Legge n. 662/1996

“Disposizioni in materia di entrata”

153. Ai fini di consentire alle regioni e agli enti locali di disporre delle informazioni e dei dati per pianificare e gestire la propria autonomia tributaria, è istituito un sistema di comunicazione tra amministrazioni centrali, regioni ed enti locali, secondo i seguenti principi:

- a) assicurazione alle regioni, province e comuni del flusso delle informazioni contenute nelle banche dati utili al raggiungimento dei fini sopra citati;
- b) definizione delle caratteristiche delle banche dati di cui alla lettera a), delle modalità di comunicazione e delle linee guida per l'operatività del sistema.

Come già anticipato in precedenza e come risultante dall'allegato al provvedimento in esame, si osserva che il canale SIATEL rappresenta un servizio finalizzato ad avere *on line*, in particolare:

- informazioni anagrafiche e di residenza di persone fisiche;
- informazioni anagrafiche e di residenza su società ed Enti;
- informazioni contabili su persone fisiche e su società relativamente ai dati presentati in dichiarazione dei redditi;
- informazioni su persone fisiche e società relativamente agli atti di registro.

Per il raggiungimento dei fini istituzionali, inoltre, i Comuni possono allineare i codici fiscali dell'anagrafe comunale con i codici fiscali dell'Anagrafe tributaria, nonché provvedere a comunicare ogni variazione relativa ai dati anagrafici e di residenza del cittadino e i dati dei decessi, così come previsto dal Decreto interministeriale Interno-Finanze del 6 ottobre 2000.

È possibile per i Comuni, se hanno stipulato apposita convenzione con l'Agenzia delle Entrate, ricevere, inoltre, i dati relativi ai versamenti F24 ICI, dei contratti di affitto registrati telematicamente e delle dichiarazioni di successione.

Il sistema SIATEL, inoltre, è caratterizzato da:

- interfaccia web, consultabile via internet in modalità sicura (https);
- sessione web gestita tramite *cookies* e *token* di sessione generato su mainframe;
- accesso dati basato su definizioni di appositi profili;
- credenziali d'accesso costituite dalla coppia codice fiscale e password;
- registrazione (*log*) di tutte le interrogazioni effettuate dall'utente.

L'accesso al servizio, invece, è regolato da apposito iter autorizzativo pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

I Comuni interessati dovranno presentare all'Ufficio Sistemi e Processi oppure, qualora la gestione dei servizi SIATEL sia decentrata, alle Direzioni Regionali dell'Agenzia delle Entrate, una richiesta di accesso all'Anagrafe tributaria che si dovrà comporre di:

- 1) una nota di richiesta;
- 2) un provvedimento di autorizzazione;
- 3) una scheda soggetto che contiene il nominativo del soggetto da autorizzare all'uso di SIATEL e il profilo dei dati cui sarà autorizzato.

Tutta la documentazione di richiesta di accesso dovrà essere sottoscritta dal legale rappresentante del Comune che così si assumerà la responsabilità degli obblighi e degli impegni indicati nel provvedimento di autorizzazione.

L'accesso al servizio è rilasciato al nominativo indicato nell'apposito modulo di richiesta ed egli diventa il diretto responsabile dell'accesso ed utilizzo delle informazioni.

Il sistema di accesso è gestito attraverso un profilo utente a più livelli gerarchici dove l'utente amministratore centrale è autorizzato a fornire le singole abilitazioni alle funzioni consentite all'Ente richiedente e al soggetto da esso indicato.

La prima password di accesso è fornita dall'utente amministratore centrale all'utente amministratore dell'Ente che ha tra i suoi compiti la gestione delle utenze autorizzate all'accesso per conto dell'Ente stesso.

L'utente amministratore dell'Ente può abilitare al proprio interno soltanto a funzioni per cui sia abilitato l'Ente medesimo.

Ogni funzione disponibile sul sistema ha un suo profilo sottoposto ad autorizzazione.

I profili sono definiti a livello centrale come il software addetto alla gestione delle autorizzazioni profilate.

Come già anticipato, la connessione al servizio è effettuata via web tramite la rete Internet con protocollo https.

Il controllo delle abilitazioni è effettuato attraverso la presentazione delle credenziali di accesso assegnate all'utente dal gestore delle abilitazioni, costituite dal codice fiscale (per l'identificazione dell'utente) e da una password (per l'autenticazione).

Il controllo è effettuato *on line* al momento della richiesta di accesso.

La password, inizialmente attribuita dai gestori, nasce già scaduta per cui l'utente è costretto a sostituire la password al primo accesso.

Il sistema informatico controlla automaticamente la correttezza dell'abbinamento Ente-codice fiscale-password e l'utente, per questioni di sicurezza, è costretto a sostituire periodicamente la password direttamente dal sistema.

Gli utenti che non accedono al sistema per oltre 60 giorni sono automaticamente inibiti all'accesso.

Per motivi di sicurezza e di finalità autorizzate, apposite funzioni software registrano tutti i *log* delle informazioni interrogate *on line* dai singoli utenti.

I *log* di sistema sono archiviati su appositi supporti magnetici per eventuali consultazioni postume.

Le funzioni di invio dei dati in forma massiva attraverso il servizio, infine, sono effettuate per tutti i Comuni su protocollo https.

L'invio dei dati dovrà essere richiesto attraverso apposite funzioni disponibili sul sistema ai soli utenti abilitati.

Effettuata tale richiesta il sistema provvederà all'invio del file dati richiesto su protocollo protetto https.

Si ricorda, inoltre, che gli accordi per il contrasto all'evasione fiscale possono essere oggetto di ulteriori specifici accordi tra i Comuni e le singole Direzioni Regionali dell'Agenzia delle Entrate.

In quei territori dove vi sono particolari situazioni di evasione/elusione fiscale, infatti, i Comuni possono siglare appositi protocolli d'intesa con l'Amministrazione finanziaria volti alla definizione di programmi locali di recupero dell'evasione fiscale.

Affinché siano realizzati i programmi di recupero dell'evasione/elusione fiscale, l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione dei singoli Comuni che ne faranno richiesta, i flussi informativi, per ogni cittadino residente, relativi a posizioni fiscali di:

- bonifici bancari e postali ordinati per ristrutturazioni edilizie;
- contratti di somministrazione di energia elettrica, gas e acqua disponibili nel sistema dell'Anagrafe Tributaria;
- contratti di locazione di beni immobili.

L'Agenzia delle Entrate, successivamente, assicurerà anche i flussi di informazioni relative alle denunce di successione che abbiano ad oggetto beni immobili.

3.8 L'attività dell'Agenzia delle Entrate

Le segnalazioni qualificate riguardanti eventuali situazioni di evasione fiscale saranno trasmesse, da parte dei Comuni, agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio in relazione al domicilio fiscale del contribuente oggetto di segnalazione.

Queste ultime saranno inviate secondo gli ordinari criteri di proficuità comparate per la predisposizione del piano annuale dei controlli, tenuto conto degli obiettivi fissati dalla convenzione tra il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate.

Ne consegue che, sebbene sia stata inoltrata una segnalazione qualificata, potrebbe avvenire che l'accertamento tributario sia cadenzato, da parte dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente, per l'annualità successiva, poiché quest'ultimo ufficio ha già chiuso la programmazione dei controlli.

Qualora, però, ragioni di opportunità e celerità lo consiglino, può avvenire che il predetto ufficio possa derogare alla programmazione già stilata, aggiungendo l'accertamento ritenuto urgente o sostituendolo con un altro che può essere differito.

Tutti gli accertamenti tributari notificati e gli accertamenti con adesione perfezionati *ex* D.Lgs. n. 218/1997, che sono riconducibili, in tutto o in parte, a segnalazioni qualificate trasmesse dai Comuni, sono tracciati sino alla fase della definitiva riscossione delle maggiori imposte, interessi e sanzioni correlati agli specifici elementi di rettifica o accertamento.

È opportuno segnalare che ai Comuni spetterà il “compenso/premio” previsto nella misura del 30% derivante anche da accertamenti o rettifiche agli accertamenti effettuati su impulso dei Comuni.

Da ciò ne discende che i Comuni saranno destinatari del proventi solo allorché il loro intervento, autonomamente, abbia permesso un maggior introito di imposte, sanzioni e interessi.

Se l'intervento del Comune non avrà comportato alcuna maggiorazione impositiva o sanzionatoria, allora l'attività del Comune rientrerà nella casistica di cui all'art. 44 D.P.R. n. 633/1972.

È da dire, poi, che solo a seguito della definitiva riscossione i Comuni che hanno contribuito all'accertamento avranno diritto a ricevere un importo pari al 30% del maggior incassato da parte dell'Erario.

Ne deriva, per questioni di opportunità, che al Comune che ha effettuato la segnalazione qualificata, in caso di mancato pagamento di quanto dovuto da parte del contribuente debitore, nulla sarà riconosciuto.

Alla luce delle disposizioni in esame, le parti attrici potrebbero ravvisare problemi di determinazione di quanto dovuto.

Non sempre, infatti, apparirà facile determinare la differenza tra quanto accertato dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate e quanto maggiormente accertato dallo stesso Ufficio finanziario a seguito delle segnalazioni qualificate ad opera del Comune.

Per ovviare, quanto meno parzialmente, a tale ipotesi di potenziale problema, l'Agenzia delle Entrate fornirà trimestralmente ai Comuni, mediante apposito collegamento telematico, tutti gli elementi relativi agli avvisi di accertamento notificati e di accertamento con adesione perfezionati, riferiti, in tutto o in parte, alle segnalazioni trasmesse dai Comuni.

A tal proposito, come già anticipato, si segnala che il D.L. n. 122/2008, convertito in Legge 6 agosto 2008, n. 133, all'art. 83, comma 4, prevede, per una maggiore chiarezza nei rapporti tra le parti (Agenzia delle Entrate e Comuni) e per un costante monitoraggio

delle azioni amministrative e dei risultati di gestione, l'aggiunta del comma 2-ter all'art. 1 D.L. n. 203/2005 convertito in Legge n. 248/2005.

Il detto comma dispone che il dipartimento delle finanze, con una cadenza semestrale, fornisce ai Comuni, anche per il tramite dell'ANCI, l'elenco delle iscrizioni a ruolo delle somme derivanti da accertamenti ai quali i Comuni stessi abbiano partecipato e contribuito.

I criteri di definizione dei criteri di ripartizione della quota spettante ai Comuni che hanno partecipato all'accertamento nei confronti della medesima posizione soggettiva saranno determinati, poi, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

3.9 L'attività dell'Agenzia del Territorio

I Comuni e l'Agenzia del Territorio svolgeranno la loro opera d'intervento limitatamente alle richieste rivolte ai contribuenti ai sensi dell'art. 1, comma 336 Legge n. 311/2004, per la consultazione del relativo articolo si rimanda al box della pag.

Le richieste sono riferite solo agli immobili di proprietà privata non dichiarati in catasto oppure a quegli immobili a cui è stato attribuito un classamento catastale non più coerente con la situazione reale venutasi a modificare a seguito di variazioni edilizie.

I Comuni e l'Agenzia del Territorio, in definitiva, renderanno un servizio condiviso di lotta all'evasione facendo riferimento ai veri valori di mercato degli immobili oggetto di attenzione.

Potranno essere prese in considerazione, a tal fine, ai sensi dell'art. 2, commi 36 e 41 D.L. n. 262/2006, convertito in Legge n. 286/2006, le richieste dei Comuni inviate ai contribuenti relative alla presentazione di documenti di aggiornamento catastale per:

- i fabbricati rurali che hanno perso i requisiti di ruralità o che non risultano in catasto;
- quelle porzioni immobiliari a destinazione commerciale, industriale, studi privati o ad usi diversi, presenti in unità censite in categorie E1, E2, E3, E4, E5, E6 ed E9;
- nonché quelle richieste di completamento dell'accatastamento per le unità immobiliari censite nelle categorie F3 e F4, che risultino ultimate.

Art. 2, comma 36 D.L. n. 262/2006

“Misure in materia di riscossione”

36. L'Agenzia del territorio, anche sulla base delle informazioni fornite dall'AGEA e delle verifiche,

amministrative, da telerilevamento e da sopralluogo sul terreno, dalla stessa effettuate nell'ambito dei propri compiti istituzionali, individua i fabbricati iscritti al catasto terreni per i quali siano venuti meno i requisiti per il riconoscimento della ruralità ai fini fiscali, nonché quelli che non risultano dichiarati al catasto. L'Agenzia del territorio, con apposito comunicato da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, rende nota la disponibilità, per ciascun comune, dell'elenco degli immobili individuati ai sensi del periodo precedente, comprensivo, qualora accertata, della data cui riferire la mancata presentazione della dichiarazione al catasto, e provvede a pubblicizzare, per i sessanta giorni successivi alla pubblicazione del comunicato, presso i comuni interessati e tramite gli uffici provinciali e sul proprio sito internet, il predetto elenco, con valore di richiesta, per i titolari dei diritti reali, di presentazione degli atti di aggiornamento catastale redatti ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701. Se questi ultimi non ottemperano alla richiesta entro novanta giorni dalla data di pubblicazione del comunicato di cui al periodo precedente, gli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio provvedono con oneri a carico dell'interessato, alla iscrizione in catasto attraverso la predisposizione delle relative dichiarazioni redatte in conformità al regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701, e a notificarne i relativi esiti. Le rendite catastali dichiarate o attribuite producono effetto fiscale, in deroga alle vigenti disposizioni, a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo alla data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, ovvero, in assenza di tale indicazione, dal 1° gennaio dell'anno di pubblicazione del comunicato di cui al secondo periodo. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia del territorio, da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, sono stabilite modalità tecniche ed operative per l'attuazione del presente comma. Si applicano le sanzioni per le violazioni previste dall'articolo 28 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, e successive modificazioni.

Art. 2, comma 41 D.L. n. 262/2006
“Misure in materia di riscossione”

41. Le unità immobiliari che per effetto del criterio stabilito nel comma 40 richiedono una revisione della qualificazione e quindi della rendita devono essere dichiarate in catasto da parte dei soggetti intestatari, entro nove mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto. In caso di inottemperanza, gli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio provvedono, con oneri a carico dell'interessato, agli adempimenti previsti dal regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701; in tale caso si applica la sanzione prevista dall'articolo 31 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, e successive modificazioni, per le violazioni degli articoli 20 e 28 dello stesso regio decreto-legge n. 652 del 1939, nella misura aggiornata dal comma 338 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311.

Le segnalazioni dei Comuni derivanti dalle richieste prima indicate saranno trasmesse all'Agenzia del Territorio attraverso un sistema di veicolazione già definito con provvedimento del direttore dell'Agenzia del Territorio del 16 febbraio 2006.

Le stesse segnalazioni saranno valutate dall'Ufficio provinciale dell'Agenzia del Territorio competente in relazione all'ubicazione dell'immobile.

Anche gli avvisi di accertamento emessi e notificati dall'Agenzia del Territorio, originanti da segnalazioni qualificate provenienti dai Comuni, sono tracciati fino alla fase della definitiva riscossione dei relativi tributi, interessi e sanzioni correlati agli specifici elementi di accertamento.

A seguito della definitiva riscossione, il 30% degli importi di riferimento sarà destinato a quei Comuni che hanno contribuito all'accertamento.

Per un monitoraggio costante e per fini di trasparenza, l'Agenzia del Territorio fornisce ai Comuni, trimestralmente, mediante collegamento telematico, tutti gli elementi tracciati.

L'Agenzia del Territorio, per il raggiungimento degli obiettivi di contrasto all'evasione fiscale, faciliterà l'accesso alle banche dati delle conservatorie dei registri immobiliari a quei Comuni che ne faranno richiesta.

Questi ultimi potranno, nel rispetto della normativa vigente, estrarre i dati ritenuti utili per lo svolgimento dei controlli fiscali di propria pertinenza.

CAPITOLO QUARTO

4. Il bilancio sociale

4.1.1 Aspetti generali

Il termine “bilancio” fa riferimento al un documento principe di natura contabile e recettizia indirizzata ai terzi che rappresenta la sintesi di un attività svolta in un determinato ambito ed in un arco di tempo delimitato.

Con il termine “sociale”, invece, si esprimono “qualità e sentimenti”.

Pertanto, da un lato vi sono quantità e razionalismo (è frutto del razionalismo e della ragioneria) dall'altro, vi sono qualità e sentimenti (è il frutto della fantasia)⁴⁶.

I due termini possono essere accostati solo come immagine astratta, come impulso e slancio culturale, solo in un secondo momento assumono una valenza tecnica.

Il significato più ampio è dato dalla volontà di rendicontare lo svolgimento della propria attività ad una fascia di utenza molto più vasta in un determinato periodo di tempo soprattutto senza avere limiti o schemi fissi da seguire, offrendo soprattutto la possibilità di far comprendere in modo chiaro e trasparente quello che è stato effettivamente svolto nella realtà.

Caratteristica sostanziale del bilancio sociale è quella della volontarietà, in quanto non esiste alcuna disposizione normativa o contabile che lo imponga.

⁴⁶ L. Hinna *Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche* Franco Angeli Milano 2004

Parte della dottrina ha definito il bilancio sociale come l'esito di un processo con il quale l'amministrazione rende conto delle scelte, delle attività, dei risultati e dell'impegno di risorse in un dato periodo, in modo da consentire ai cittadini ed ai diversi interlocutori di conoscere e formulare un proprio giudizio su come l'amministrazione interpreta e realizza la sua missione istituzionale e il suo mandato politico/gestionale.

Attraverso il bilancio sociale, inoltre, si esprime il senso dell'azione dell'amministrazione, descrivendo i processi decisionali e operativi che la caratterizzano e le loro ricadute sulla comunità.

Esso ha ad oggetto le diverse tipologie di interventi posti in essere dall'amministrazione nell'esercizio delle proprie funzioni e nell'ambito delle proprie competenze, quali la formulazione e l'attuazione di politiche, la realizzazione di piani, programmi e progetti, le azioni di tipo normativo e l'erogazione di servizi.

Il bilancio sociale, che è rivolto a tutti quei soggetti pubblici e privati che direttamente o indirettamente sono interlocutori dell'amministrazione o che sono comunque interessati alla sua azione, deve rendere conto non solo di ciò che è stato direttamente attuato dall'amministrazione, ma anche dell'attività di soggetti, pubblici e privati, che concorrono alla realizzazione degli obiettivi dell'amministrazione stessa.

Esso contiene informazioni relative a:

- 1) valori di riferimento, visione e programma dell'amministrazione;
- 2) politiche e servizi resi;
- 3) risorse disponibili e utilizzate.

La sua realizzazione si articola in quattro fasi, e cioè:

- 1) la definizione del sistema di rendicontazione;
- 2) la rilevazione delle informazioni;
- 3) la redazione e l'approvazione del documento;
- 4) la comunicazione del bilancio sociale.

4.1.2 Gli obiettivi del bilancio sociale

Il bilancio sociale è il mezzo più importante per raggiungere due obiettivi cardine dell'agire etico: la trasparenza e la responsabilità.

La trasparenza la si ottiene informando il cittadino sull'attività svolta dalle istituzioni.

Esiste un preciso dovere delle istituzioni di rendicontare al cittadino in merito all'attività svolta, in modo semplice e chiaro.

Al dovere dell'istituzione corrisponde un altrettanto diritto del cittadino di essere esaustivamente informato circa le scelte operate dalle amministrazioni.

In tal modo viene ad essere ridotta quella che viene definita l'asimmetria informativa esistente nel rapporto tra cittadini e istituzioni.

Attraverso la responsabilità, l'amministrazione riesce a comprendere se con l'attività svolta siano o meno stati raggiunti gli obiettivi perseguiti mediante il soddisfacimento delle esigenze del cittadino.

La responsabilità istituzionale fa prendere coscienza all'Amministrazione delle proprie responsabilità di fronte ai terzi/cittadini.

Il concetto di responsabilità, in ambito di redazione di bilancio sociale, è di derivazione anglosassone (da accountable).

L'accountable è sostanzialmente il responsabile, colui che dirige un progetto, un programma o una misura di intervento. E dunque tale "accountable" può essere un governo, un ministero, una pubblica amministrazione, un manager, etc.. che è tenuto a dichiarare in che modo viene eseguito l'incarico conferito, come viene impiegato il denaro disponibile, in quale misura sono stati raggiunti gli obiettivi prefissati e quali aspettative sono state soddisfatte.

Accountability è, in fondo, l'esatto contrario di arbitrio. Essa presuppone trasparenza, garanzie di assunzione di responsabilità e rendiconto sulle attività svolte, nonché l'impegno a dichiararsi.

Il cittadino deve pertanto essere portato al corrente di tutto quello che accade nell'amministrazione pubblica.

Essere informato è pertanto un diritto basilare, non solo per un discorso di natura etica, ma anche per una vera e propria esigenza sottolineata più volte anche dal legislatore nei tempi recenti.

Come in precedenza evidenziato, lo strumento chiave per pervenire allo scopo risulta essere il bilancio sociale, consistente non in un semplice documento ma nella sintesi di un ben più importante processo di rendicontazione permanente che avvicina le istituzioni al cittadino, portando come conseguenza ad un reciproco beneficio.

4.2 Il bilancio sociale negli enti locali

4.2.1 Premessa

Gli enti locali, quale diretta derivazione delle scelte politiche dei cittadini, rappresentano gli organi istituzionale che meglio possono dialogare con i propri destinatari attraverso la redazione e presentazione del bilancio sociale.

Esso, infatti, serve a rendere conto ai cittadini in modo trasparente e chiaro di cosa fa l'amministrazione per loro. Rispetto al bilancio tradizionale, che riporta dati economico-finanziari difficilmente comprensibili dal cittadino, il bilancio sociale deve dunque rendere trasparenti e comprensibili le priorità e gli obiettivi dell'amministrazione, gli interventi realizzati e programmati e i risultati raggiunti.

Gli elementi che caratterizzano il bilancio sociale sono:

- la volontarietà;
- la resa del conto degli impegni, dei risultati e degli effetti sociali prodotti;
- l'individuazione e la costruzione di un dialogo con i portatori d'interesse.

In tale ambito, l'indagine, condotta con il solo uso esclusivo di internet, ha consentito di rilevare quelle amministrazioni comunali che hanno ritenuto opportuno far conoscere il proprio bilancio sociale utilizzando questo mezzo.

Dalla ricerca sono state escluse quelle amministrazioni che hanno ritenuto di informare i propri stakeholder con l'uso di altri mezzi quali, quello cartaceo, etc.

E' doveroso ricordare che il bilancio sociale, per quanto possa essere ben fatto, risulta essere privo di valore se la comunicazione dello stesso ai portatori di interesse viene ad essere in qualche modo limitata.

La cura della sua diffusione è, pertanto, un aspetto da non trascurare, se non si vuole invalidare in qualche maniera il lavoro eseguito a priori.

L'utilizzo di internet, peraltro, non deve limitarsi alla comunicazione finale dell'avvenuta pubblicazione del bilancio sociale, ma deve essere utile strumento di continuo dialogo con il cittadino attraverso questionari, scambi di opinioni etc.

Resta ovvio che l'utilizzo di questo mezzo non è esclusivo, ma deve essere correttamente affiancato da altri strumenti di comunicazione, quali la diffusione a mezzo radio, televisione, manifesti, annunci stampa, volantini, non ultimi convegni etc.

Le motivazioni di una simile scelta derivano dal fatto che, allo stato, l'utilizzo di internet risulta essere il mezzo più efficace, economico e veloce per portare a conoscenza delle persone tutte le informazioni sulle quali si vogliono rendere edotti.

Nella fattispecie può essere più facilmente ravvisabile, da parte dell'amministrazione, la volontà di instaurare con il portatore di interesse una relazione permanente basata appunto sul dialogo, utilizzando internet come principale strumento di feedback, tale da consentire una costante azione di monitoraggio idonea ad apportare le continue e necessarie attività di miglioramento del processo stesso (Stakeholder relationship).

Durante l'attività di studio è stato possibile rilevare una generale tendenza delle amministrazioni a dare prova della volontà di fare trasparenza sul proprio operato.

E' un segnale forte che non si limita alle sole amministrazioni "importanti" bensì anche a quelle di più "modeste dimensioni" e in ogni luogo del nostro paese.

4.2.2 Il sistema d'indagine

Per quanto riguarda la metodologia con la quale è stata effettuata la ricerca, la fase iniziale di raccolta dei dati è avvenuta mediante inserimento nei motori di ricerca più utilizzati " Google, Yahoo, Virgilio, Msn, le parole "bilancio sociale, comune, amministrazione".

Questo primo esame ha pertanto consentito di individuare, in linea di massima, quei comuni il cui nome risultava essere in qualche modo legato al tema del bilancio sociale.

Dopo questo primo screening è stata effettuata, all'interno del sito ufficiale del comune in esame, un'ulteriore ricerca volta a verificare l'avvenuta pubblicazione del bilancio sociale.

Mentre nel sito di alcuni comuni la ricerca è stata agevole, avendo questi ben evidenziato il bilancio sociale nell'home page⁴⁷, in altri la ricerca si è rivelata particolarmente difficile e tal volta impossibile.

Una volta pervenuti al bilancio, comunque, è stata agevole l'acquisizione degli ulteriori dati, quali ad esempio, il periodo di rendicontazione di ogni singolo ente, la frequenza con cui ha emesso ogni bilancio sociale etc.

Trattandosi di bilancio sociale va fatto presente che il loro riferimento temporale è in genere annuale, oppure al periodo del mandato.

Nel complesso la ricerca, con i limiti che la stessa può avere, ha consentito di fornire una mappatura di quei comuni che, nelle varie regioni italiane, si sono ad oggi attivati per rendicontare al cittadino la propria situazione.

⁴⁷ A volte con una semplice scritta in altre addirittura con un apposito spazio ben visibile a primo impatto. Com'è altresì rilevabile la ricerca all'interno nel sito è avvenuta mediante inserimento della parola bilancio sociale; tale ricerca è risultata semplice solamente nel caso in cui il numero dei documenti contenenti le parole indicate si stato esiguo.

Come si potrà agevolmente rilevare, nelle pagine a seguire, i dati acquisiti riguarderanno il comune, la provincia di appartenenza, il numero dei residenti, il sito internet del comune, le modalità di ricerca, la tipologia di bilancio, il periodo al quale si riferisce (in genere rinvenibile dalla copertina del bilancio stesso), infine le eventuali note.

4.2.3 I dati acquisiti

IL BILANCIO SOCIALE DELL'AMMINISTRAZIONE COMUNALE IN ATTRAVERSO WEB													
N.	COMUNE	PR.	DIMENSIONI	SITO	RICERCA	TIPOLOGIA BILANCIO	PERIODO BILANCIO SOCIALE SEMPLICE	PERIODO BILANCIO SOCIALE SEMPLICE	PERIODO BILANCIO SOCIALE MANDATO	PERIODO BILANCIO SOCIALE MANDATO	NOTE		
N.	COMUNE	PR.	DIMENSIONI	SITO	RICERCA	TIPOLOGIA BILANCIO	PERIODO BILANCIO SOCIALE SEMPLICE	PERIODO BILANCIO SOCIALE SEMPLICE	PERIODO BILANCIO SOCIALE MANDATO	PERIODO BILANCIO SOCIALE MANDATO	NOTE		NOTE
7	ARZIGNANO	VI	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.ARZIGNANO.VI.IT	HOME PAGE- ARCHIVIO	BILANCIO SOCIALE	2005						
1	ACI BONACCORSI	CT	PICCOLE	WWW.COMUNE.ACIBONACCORSI.CT-EGOV.IT	DOCUMENTI-ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE E DI GENERE	2004						
8	ATESSA	CH	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNEDIATESSA.IT	RICERCA TRAMITE PAROLA CHIAVE	BILANCIO SOCIALE	2003						
2	ALCAMO	TP	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.ALCAMO.TP.IT	RICERCA TRAMITE PAROLA CHIAVE	BILANCIO SOCIALE	2003						
9	BAGNACAVALLO	RA	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.BAGNACAVALLO.RA.IT	HOME PAGE-BILANCIO	BILANCIO SOCIALE DI MANDATO	2005						PRODOTTO CON AUSILIO DI EURISPES MARCHE
3	ANCONA	AN	GRANDI	WWW.COMUNE.ANCONA.IT	RILEVATO DA ALTRI SITI	BILANCIO SOCIALE DI MANDATO	2001/2005			2001/2005			
10	BAGNARA DI ROMAGNA ANZOLA DELL'EMILIA	BO	PICCOLE	WWW.COMUNE.BAGNARADIROMAGNA.RA.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE DI MANDATO				1999/2004			
4	ANZOLA DELL'EMILIA	BO	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.ANZOLADELLEMILIA.BO.IT	BILANCIO E PROGRAMMI DI SVILUPPO	BILANCIO SOCIALE	2004						
11	BAREGGIO	MI	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.BAREGGIO.MI.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE	2005-2006						
5	AOSTA	AO	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.AOSTA.IT	HOME PAGE - INFO SERVIZI - AREA ISTITUZIONALE	BILANCIO SOCIALE DI MANDATO				2002/2005			
12	BELPASSO	CT	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.BELPASSO.CT.IT	RICERCA TRAMITE PAROLA CHIAVE	BILANCIO SOCIALE	2004						
6	ARESE	MI	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.ARESE.MI.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE	2006						
13	BIANCAVILLA	CT	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.BIANCAVILLA.CT.IT	HOME PAGE-COMUNE - BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE	2004						

IL BILANCIO SOCIALE DELLE AMMINISTRAZIONI COMUNALI IN ITALIA ATTRAVERSO IL WEB

N.	COMUNE	PR.	DIMENSIONI	SITO	RICERCA	TIPOLOGIA BILANCIO	PERIODO BILANCIO SOCIALE SEMPLICE	PERIODO BILANCIO SOCIALE DI MANDATO	NOTE
14	BIELLA	BI	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.BIELLA.IT	RICERCA TRAMITE PAROLA BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE	2005		
15	BOLLATE	MI	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.BOLLATE.MI.IT	HOME PAGE-ILCOMUNE COMUNICA-BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE 2006	2006		
16	BOLOGNA	BO	GRANDI	WWW.COMUNE.BOLOGNA.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE 2005	2005		
17	BONDENO	FE	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.BONDENO.FE.IT	RICERCA ATTRAVERSO ALTRI SITI	BILANCIO SOCIALE	2004-2005		
18	BORDIGHERA	IM	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.BORDIGHERA.IM.IT	RICERCA ATTRAVERSO ALTRI SITI ES. FORUMPA.IT	BILANCIO SOCIALE	2004		
19	BORG SAN LORENZO	FI	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.BORG-SAN-LORENZO-FI.IT	RICERCA ATTRAVERSO ALTRI SITI	BILANCIO SOCIALE	1999/2004		
20	BREMBATE	BG	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.BREMBATE.BG.IT	HOME PAGE - ATTI UFFICIALI - BILANCIO	BILANCIO SOCIALE	2006		RICERCA NON IMMEDIATA

IL BILANCIO SOCIALE DELLE AMMINISTRAZIONI COMUNALI IN ITALIA ATTRAVERSO IL WEB

N.	COMUNE	PR.	DIMENSIONI	SITO	RICERCA	TIPOLOGIA BILANCIO	PERIODO BILANCIO SOCIALE SEMPLICE	PERIODO BILANCIO SOCIALE DI MANDATO	NOTE
21	BRESCIA	BS	GRANDI	WWW.COMUNE.BRESCIA.IT	RICERCA TRAMITE PAROLA BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE DI META' MANDATO		2003/2005	
22	CALCINAIA	PI	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.CALCINAIA.PI.IT	HOME PAGE - BILANCIO - PROGRAMMAZIONE	BILANCIO SOCIALE	2005 -2006		
23	CARAVAGGIO	BG	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.CARAVAGGIO.BG.IT	HOME PAGE- ARCHIVIO-NEWS	BILANCIO SOCIALE	2002		RICERCA NON IMMEDIATA
24	CASALECCHIO DI RENO	BO	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.CASALECCHIO.BO.IT	HOME PAGE - PUBBLICAZIONI - BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE	2006		
25	CASTANO PRIMO	MI	PICCOLE	WWW.COMUNE.CASTANOPRIMO.MI.IT	RICERCA TRAMITE PAROLA BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE	2005		
26	CASTEL MAGGIORE	BO	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.CASTEL-MAGGIORE.BO.IT	HOME PAGE ICONA DOSSIER/BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE DI META' MANDATO		2004/2006	
27	CASTEL SAN PIETRO TERME	BO	MEDIO GRANDI	WWW.CASTELSANPIETROTERME.IT	RICERCA TRAMITE PAROLA BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE	2005 - 2006		

IL BILANCIO SOCIALE DELLE AMMINISTRAZIONI COMUNALI IN ITALIA ATTRAVERSO IL WEB

N.	COMUNE	PR.	DIMENSIONI	SITO	RICERCA	TIPOLOGIA BILANCIO	PERIODO BILANCIO SOCIALE SEMPLICE	PERIODO BILANCIO SOCIALE DI MANDATO	NOTE
28	CASTELBUONO	PA	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.CASTELBUONO.PA.IT	RICERCA TRAMITE PAROLA BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE	2005		
29	CECINA	LI	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.CECINA.LI.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE	2006		ICONA BEN VISIBILE
30	CELLE LIGURE	SV	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.CELLE.SV.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE 2005 - 2006	2005/2006		ICONA BEN VISIBILE
31	CENTO	FE	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.CENTO.FE.IT	HOME PAGE - TRASPARENZA	BILANCIO SOCIALE; BILANCIO SOCIALE DI MANDATO 2001-2005	2004	2001/2005	
32	CESANO MADERNO	MI	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.CESANO-MADERNO.MI.IT	RICERCA TRAMITE PAROLA BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE	2002		
33	CESENA	FC	GRANDI	WWW.COMUNE.CESENA.FC.IT	RICERCA TRAMITE PAROLA BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE	2003-2004-2005		

34	CIVITANOVAMARCHE	MC	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.CIVITANOVA.MC.IT	RICERCA TRAMITE PAROLA BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE DI MANDATO 2002/2006	2002/2006	RICERCA SEMPLICE POCHI DOCUMENTI DA ESAMINARE
----	------------------	----	-----------------	--	---	--	-----------	--

IL BILANCIO SOCIALE DELLE AMMINISTRAZIONI COMUNALI IN ITALIA ATTRAVERSO IL WEB

N.	COMUNE	PR.	DIMENSIONI	SITO	RICERCA	TIPOLOGIA BILANCIO	PERIODO BILANCIO SOCIALE SEMPLICE	PERIODO BILANCIO SOCIALE DI MANDATO	NOTE
35	CIVITAVECCHIA	RM	GRANDI	WWW.COMUNECIVITAVECCHIA.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE	2004		ICONA BEN VISIBILE
36	COLLECCHIO	PR	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.COLLECCHIO.PR.IT	MEDIANTE INSERIMENTO PAROLA SOCIALE	BILANCIO SOCIALE; BILANCIO SOCIALE DI MANDATO 1999/2004	2005-2006	1999/2004	
37	CONCESIO	BS	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.CONCESIO.BRESCIA.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE 2003/2005	2003/2005		ICONA BEN VISIBILE
38	COPPARO	FE	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.COPPARO	HOME PAGE - PUBBLICAZIONI /BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE; BILANCIO SOCIALE DI MANDATO 1999/2004	1998-1999- 2000-2001-2002 -2003	1999/200 4	
39	CORMANO	MI	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.CORMANO.MI.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE	2007		ICONA BEN VISIBILE

40	CREMONA	CR	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.CREMONA.IT	RICERCA TRAMITE PAROLA BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE DI FINE MANDATO	2003	RICERCA SEMPLICE POCHI DOCUMENTI DA ESAMINARE	
41	CUSANO MILANINO	MI	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.CUSANO-MILANINO.MI.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE	2005-2006		
IL BILANCIO SOCIALE DELLE AMMINISTRAZIONI COMUNALI IN ITALIA ATTRAVERSO IL WEB									
N.	COMUNE	PR.	DIMENSIONI	SITO	RICERCA	TIPOLOGIA BILANCIO	PERIODO BILANCIO SOCIALE SEMPLICE	PERIODO BILANCIO SOCIALE DI MANDATO	NOTE
42	DESENZANO SUL GARDA	BS	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.DESENZANO.BRESCIA.IT	MEDIANTE INSERIMENTO PAROLA SOCIALE	BILANCIO SOCIALE DI META' MANDATO 2002/2005		2002/2005	
43	FAENZA	RA	GRANDI	WWW.COMUNE.FAENZA.RA.IT	HOME PAGE - SERVIZI E ATTIVITA' - BILANCIO	BILANCIO SOCIALE	2003-2004- 2005		
44	FIORANO MODENESE	MO	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.FIORANO.MO.IT	HOME PAGE - BILANCIO- BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE	2006		SI RILEVA LA NOTIZIA CHE E' IN DISTRIBUZIONE MA NON SI RIVIENE IL DOCUMENTO
45	FIUMEFREDDO	CT	PICCOLE	WWW.COMUNE.FIUMEFREDDO-DI-SICILIA.CT.IT	HOME PAGE - NOTIZIE - AVVISI AL PUBBLICO- BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE	2004		RICERCA NON IMMEDIATA
46	FORLI'	FC	GRANDI	WWW.COMUNE.FORLI.FO.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE; BILANCIO SOCIALE DI MANDATO 1999-2003	2004-2005- 2006	1999/2003	

47	FORMIGINE	MO	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.FORMIGINE.MO.IT	HOME PAGE- CHIEDO AL COMUNE-GUIDA AI SERVIZI- BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE	2004/2006	RICERCA NON IMMEDIATA
48	FOSSOMBRONE	PU	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.FOSSOMBRONE.PS.IT	RICERCA ATTRAVERSO ALTRI SITI			PREDISPO STO DA TERZI SOGETTI

IL BILANCIO SOCIALE DELLE AMMINISTRAZIONI COMUNALI IN ITALIA ATTRAVERSO IL WEB

N.	COMUNE	PR.	DIMENSIONI	SITO	RICERCA	TIPOLOGIA BILANCIO	PERIODO BILANCIO SOCIALE SEMPLICE	PERIODO BILANCIO SOCIALE DI MANDATO	NOTE
49	GAGGI	ME	PICCOLE	WWW.COMUNEGAGGLI.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE DI GENERE E AMBIENTALE 2005	2005		
50	GALLIATE	NO	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.GALLIATE.NO.IT	RICERCA ATTRAVERSO ALTRI SITI	BILANCIO SOCIALE DI META' MANDATO 2004/2006		2004/2006	IL COMUNE RICERCA SPONSOR
51	GARBAGNATE	MI	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.GARBAGNATE-MILANESE.MI.IT	HOME PAGE - COMUNICAZIONE - BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE BILANCIO SOCIALE DI MANDATO	2003-2004	2002/2007	RICERCA NON IMMEDIATA
52	GENAZZANO	RM	MEDIO PICCOLE	WWW.GENAZZANO.ORG	RICERCA ATTRAVERSO ALTRI SITI	BILANCIO SOCIALE			
53	GIARRE	CT	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.GIARRE.CT-EGOV.IT	RICERCA ATTRAVERSO ALTRI SITI	BILANCIO SOCIALE E DI GENERE 2004	2004		

54	GIUGLIANO	NA	GRANDI	WWW.COMUNE.GIUGLIANO.NA.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE 2007	2004-2005-2006-2007		
55	GUIDIZZOLO	MN	PICCOLE	WWW.COMUNE.GUIDIZZOLO.MN.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE 2005	2005		

IL BILANCIO SOCIALE DELLE AMMINISTRAZIONI COMUNALI IN ITALIA ATTRAVERSO IL WEB

N.	COMUNE	PR.	DIMENSIONI	SITO	RICERCA	TIPOLOGIA BILANCIO	PERIODO BILANCIO SOCIALE SEMPLICE	PERIODO BILANCIO SOCIALE DI MANDATO	NOTE
56	JESI	AN	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.JESLAN.IT	HOME PAGE -BILANCIO E FINANZE -BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE	2002/2006		
57	JESOLO	VE	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.JESOLO.VE.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE; BILANCIO DI MANDATO 2002/2007	2003-2004-2005	2002/2007	
58	LAINATE	MI	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.LAINATE.MI.IT	RICERCA ATTRAVERSO ALTRI SITI ES. E-LABORANDO REG.VENETO	BILANCIO DI MANDATO		2002/2003	
59	LANGHIRANO	PR	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.LANGHIRANO.PR.IT	HOME PAGE- BILANCIO CONSUNTIVO 2003	BILANCIO SOCIALE	2003		RICERCA NON IMMEDIATA
60	LECCE	LE	GRANDI	WWW.COMUNE.LECCE.IT	RICERCA TRAMITE PAROLA BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE DI MANDATO		2002/2007	

61	LIMBIATE	MI	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.LIMBIATE.MI.IT	RICERCA TRAMITE PAROLA BILANCIO SOCIALE	BILANCIO DI MANDATO		2001/2006	
62	LUGO	RA	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.LUGO.RA.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE 2004-2005		2004/2005	

IL BILANCIO SOCIALE DELLE AMMINISTRAZIONI COMUNALI IN ITALIA ATTRAVERSO IL WEB

N.	COMUNE	PR.	DIMENSIONI	SITO	RICERCA	TIPOLOGIA BILANCIO	PERIODO BILANCIO SOCIALE SEMPLICE	PERIODO BILANCIO SOCIALE DI MANDATO	NOTE
63	MACERATA	MC	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.MACERATA.IT	RICERCA TRAMITE PAROLA BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE 2000/2004	2000/2004		RICERCA NON IMMEDIATA
64	MAGLIE	LE	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.MAGLIE.LE.IT	HOME PAGE -BILANCI -BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE	2003-2004- 2005		
65	MANTOVA	MN	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.MANTOVA.IT	RICERCA TRAMITE PAROLA BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE DI MANDATO 2000/2004		2000/2004	
66	MARANELLO	MO	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.MARANELLO.MODENA.IT	RICERCA TRAMITE PAROLA BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE 2005/2006	2005/2006		RICERCA NON IMMEDIATA
67	MASSA LOMBARDA	RA	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.MASSALOMBARDA.RA.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE; BILANCIO SOCIALE DI META' MANDATO	2005-2006	2004/2006	

74	MONTALCINO	SI	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNEDIMONTALCINO.IT	RICERCA ATTRAVERSO ALTRI SITI	BILANCIO SOCIALE	2006		
75	MONTEROTONDO	RM	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.MONTEROTONDO.RM.IT	HOME PAGE - PROGRAMMI -BILANCIO	BILANCIO PER IL CITTADINO	2007		
76	MONZA	MI	GRANDI	WWW.COMUNE.MONZA.MI.IT	HOME PAGE- BILANCIO COMUNE -BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE	2004		

IL BILANCIO SOCIALE DELLE AMMINISTRAZIONI COMUNALI IN ITALIA ATTRAVERSO IL WEB

N.	COMUNE	PR.	DIMENSIONI	SITO	RICERCA	TIPOLOGIA BILANCIO	PERIODO BILANCIO SOCIALE SEMPLICE	PERIODO BILANCIO SOCIALE DI MANDATO	NOTE
77	NORCIA	PG	PICCOLE	WWW.COMUNE.NORCIA.PG.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE	2006		
78	NOVI LIGURE	AL	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.NOVILIGURE.AL.IT	RICERCA TRAMITE PAROLA BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE	2005		
79	OLBIA	SS	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.OLBIA.SS.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE	2003		
80	OSPEDALETTI	IM	PICCOLE	WWW.COMUNE.OSPEDALETTLIM.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE	2004		

81	PADOVA	PD	GRANDI	WWW.PADOVANET.IT	RICERCA TRAMITE PAROLA BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE	2006		
82	PALERMO	PA	GRANDI	WWW.COMUNE.PALERMO.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE	2006		
83	PERUGIA	PG	GRANDI	WWW.COMUNE.PERUGIA.IT	RICERCA TRAMITE PAROLA BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE	2003		

IL BILANCIO SOCIALE DELLE AMMINISTRAZIONI COMUNALI IN ITALIA ATTRAVERSO IL WEB

N.	COMUNE	PR.	DIMENSIONI	SITO	RICERCA	TIPOLOGIA BILANCIO	PERIODO BILANCIO SOCIALE SEMPLICE	PERIODO BILANCIO SOCIALE DI MANDATO	NOTE
84	PESARO	PS	GRANDI	WWW.COMUNE.PESARO.PS.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE	2004-2005- 2006		
85	PIANEZZA	TO	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.PIANEZZA.TO.IT	RICERCA ATTRAVERSO ALTRI SITI	BILANCIO SOCIALE DI MANDATO 2001/2006		2001/2006	
86	PIETRASANTA	LU	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.PIETRASANTA.LU.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE	2003		
87	PIOVE DI SACCO	PD	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.PIOVEDISACCO.NET	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE E BILANCIO DI META' MANDATO 2005/2006	2005	2005/2006	

88	PONTEREDERA	PI	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.PONTEREDERA.PI.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE	2006		
89	PORDENONE	PN	GRANDI	WWW.COMUNE.PORDENONE.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE E AMBIENTALE	2006		
90	QUISTELLO	MN	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.QUISTELLO.MN.IT	HOME PAGE-COMUNE- DOCUMENTI- BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE DI MANDATO	2001/2005		2001/2005

IL BILANCIO SOCIALE DELLE AMMINISTRAZIONI COMUNALI IN ITALIA ATTRAVERSO IL WEB

N.	COMUNE	PR.	DIMENSIONI	SITO	RICERCA	TIPOLOGIA BILANCIO	PERIODO BILANCIO SOCIALE SEMPLICE	PERIODO BILANCIO SOCIALE DI MANDATO	NOTE
91	RAGUSA	RG	GRANDI	WWW.COMUNE.RAGUSA.IT	RICERCA ATTRAVERSO ALTRI SITI	BILANCIO SOCIALE 2004	2004		
92	RHO	MI	GRANDI	WWW.COMUNE.RHO.MI.IT	HOME PAGE- COMUNE- PROGRAMMI E BILANCI	BILANCIO SOCIALE	2002/2007		
93	RIETI	RI	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.RIETI.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE ATTIVITA' 2005/2006	2005/2006		
94	RIMINI	RN	GRANDI	WWW.COMUNE.RIMINI.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE; BILANCIO DI MANDATO 2001/2006	2001/2003 - 2001/2004 - 2001/2005	2001/2006	

95	ROCCASTRADA	GR	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.ROCCASTRADA.GR.IT	HOME PAGE- NEWS- BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE	2006		
96	ROMA	RM	GRANDI	WWW.COMUNE.ROMA.IT	HOME DIPARTIMENTI E ALTRI UFFICI- RAGIONERIA GENERALE BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE	2006		
97	RONCADE	TV	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.RONCADE.TV.IT	RICERCA TRAMITE PAROLA BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE DI MANDATO 2004/2006		2004/2006	

IL BILANCIO SOCIALE DELLE AMMINISTRAZIONI COMUNALI IN ITALIA ATTRAVERSO IL WEB

N.	COMUNE	PR.	DIMENSIONI	SITO	RICERCA	TIPOLOGIA BILANCIO	PERIODO BILANCIO SOCIALE SEMPLICE	PERIODO BILANCIO SOCIALE DI MANDATO	NOTE
98	RONCIGLIONE	VT	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.RONCIGLIONE.VT.IT	RICERCA ATTRAVERSO ALTRI SITI	BILANCIO SOCIALE	2007		
99	SALZANO	VE	MEDIO PICCOLE	WWW.SALZANO.PROVINCIA.VENEZIA.IT	RICERCA ATTRAVERSO ALTRI SITI	BILANCIO SOCIALE DI MANDATO 2002/2007		2002/2007	
100	SAN FILIPPO DEL MELA	ME	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.SANFILIPPODELMELA.IT	HOME PAGE-SERVIZI - BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE	2004		

101	SAN GIULIANO TERME	PI	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.SANGIULIANOTERME.PI.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE 2006	2006		
102	SAN MAURO TORINESE	TO	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.SANMAUROTORINESE.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE DI MANDATO 2001/2005		2001/2005	
103	SAN MINIATO	pi	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.SAN-MINIATO.PI.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE 2006	2006		
104	SANREMO	IM	GRANDI	WWW.COMUNEDISANREMO.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE 2006	2006		

IL BILANCIO SOCIALE DELLE AMMINISTRAZIONI COMUNALI IN ITALIA ATTRAVERSO IL WEB

N.	COMUNE	PR.	DIMENSIONI	SITO	RICERCA	TIPOLOGIA BILANCIO	PERIODO BILANCIO SOCIALE SEMPLICE	PERIODO BILANCIO SOCIALE DI MANDATO	NOTE
105	SANT ANGELO IN LIZZOLA	PU	MEDIO PICCOLE	WWW.ENTI.PROVINCIA.PU.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE 2006	2006		
106	SASSARI	SS	GRANDI	WWW.COMUNE.SASSARI.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE DI MANDATO 2005-2007		2005/2007	
107	SCARLINO	GR	PICCOLE	WWW.COMUNE.SCARLINO.GR.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE	2003-2004-2005-2006-2007		

108	SENISE	PZ	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.SENISE.PZ.IT	RICERCA ATTRAVERSO ALTRI SITI	BILANCIO SOCIALE	2004		
109	SESTO FIORENTINO	FI	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.SESTOFIORENTINO.FI.IT	RICERCA ATTRAVERSO ALTRI SITI	BILANCIO SOCIALE DI MANDATO 1999/2004	1999/2004		
110	SIENA	SI	GRANDI	WWW.COMUNE.SIENA.IT	RICERCA ATTRAVERSO ALTRI SITI	BILANCIO SOCIALE 2002	2002		
111	SUZZARA	MN	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.SUZZARA.MN.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE	2003		

IL BILANCIO SOCIALE DELLE AMMINISTRAZIONI COMUNALI IN ITALIA ATTRAVERSO IL WEB

N.	COMUNE	PR.	DIMENSIONI	SITO	RICERCA	TIPOLOGIA BILANCIO	PERIODO BILANCIO SOCIALE SEMPLICE	PERIODO BILANCIO SOCIALE DI MANDATO	NOTE
112	TARQUINIA	VT	MEDIO PICCOLE	WWW.TARQUINIA.NET	RICERCA ATTRAVERSO ALTRI SITI	BILANCIO SOCIALE	2004/2005		
113	TERNI	TR	GRANDI	WWW.COMUNE.TERNI.IT	HOME PAGE- BILANCIO- BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE	2001-2004- 2005		
114	TIVOLI	RM	GRANDI	WWW.COMUNE.TIVOLLRM.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE 2005	2005		

115	TORINO	TO	GRANDI	WWW.COMUNE.TORINO.IT	RICERCA TRAMITE PAROLA BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE; BILANCIO DI MANDATO 2001-2005	2003-2004-2005	2001/2005	
116	TRAPANI	TP	GRANDI	WWW.COMUNE.TRAPANI.IT	HOME PAGE-BILANCIO-RENDICONTO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE	2006		
117	TREVIGLIO	BG	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.TREVIGLIO.BG.IT	RICERCA ATTRAVERSO ALTRI SITI	BILANCIO SOCIALE	2004		
118	TREZZO SULL'ADDA	MI	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.TREZZOSULLADDA.MI.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE	2006		

IL BILANCIO SOCIALE DELLE AMMINISTRAZIONI COMUNALI IN ITALIA ATTRAVERSO IL WEB

N.	COMUNE	PR.	DIMENSIONI	SITO	RICERCA	TIPOLOGIA BILANCIO	PERIODO BILANCIO SOCIALE SEMPLICE	PERIODO BILANCIO SOCIALE DI MANDATO	NOTE
119	UDINE	UD	GRANDI	WWW.COMUNE.UDINE.IT	HOME PAGE-COMUNE-BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE	2005-2006		
120	VADO LIGURE	SV	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.VADO-LIGURE.SV.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE 2004/2005	2004/2005		
121	VALLE MOSSO	BI	PICCOLE	WWW.COMUNE.VALLEMOSSO.BI.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE	2006		

122	VENEZIA	VE	GRANDI	WWW.COMUNE.VENEZIA.IT	HOME PAGE- COMUNE -BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE SOCIO AMBIENTALE	2002-2003- 2004-2005-2006		
123	VIAREGGIO	LU	GRANDI	WWW.COMUNE.VIAREGGIO.LU.IT	HOME PAGE- COMUNE -BILANCIO SOCIALE	BILANCIO SOCIALE	2005		
124	VIGONOVO	VE	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.VIGONOVO.VE.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE	2002/2004		
125	VIGONZA	PD	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.VIGONZA.PD.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE DI META' MANDATO 2002/2004			2002/2004

IL BILANCIO SOCIALE DELLE AMMINISTRAZIONI COMUNALI IN ITALIA ATTRAVERSO IL WEB

N.	COMUNE	PR.	DIMENSIONI	SITO	RICERCA	TIPOLOGIA BILANCIO	PERIODO BILANCIO SOCIALE SEMPLICE	PERIODO BILANCIO SOCIALE DI MANDATO	NOTE
126	VILLAFRANCA DI VERONA	VR	MEDIO GRANDI	WWW.COMUNE.VILLAFRANCA.VR.IT	ICONA SU HOME PAGE	BILANCIO SOCIALE	2005		
127	ZOLA PREDOSA	BO	MEDIO PICCOLE	WWW.COMUNE.ZOLAPREDOSA.BO.IT	RICERCA ATTRAVERSO ALTRI SITI	BILANCIO SOCIALE E DI META' MANDATO 2004/2006			2004/2006

4.3 Effetti sulla redazione del bilancio sociale a seguito della partecipazione dei comuni all'accertamento tributario

Per quanto il bilancio sociale sia ancora ai primi passi, risulta oggi evidente un concreto avvicinamento della pubblica amministrazione al cittadino anche con l'utilizzo di questo importante mezzo.

Nonostante siano ad oggi ancora pochi gli enti che hanno avviato il loro processo di rendicontazione sociale, è facilmente intuibile, dal complessivo diverso atteggiamento, la volontà di rendere conto in modo sempre più chiaro e misurabile della ricaduta sociale.

In tale ottica, si osserva che i presupposti per l'adozione del bilancio sociale sono:

- 1) una chiara formulazione dei valori e delle finalità che presiedono alla sua azione e l'identificazione dei programmi, piani e progetti in cui si articola;
- 2) l'attribuzione delle responsabilità politiche e dirigenziali;
- 3) l'esistenza di un sistema informativo in grado di supportare efficacemente l'attività di rendicontazione;
- 4) il coinvolgimento interno degli organi di governo e della struttura amministrativa;
- 5) il coinvolgimento della comunità nella valutazione degli esiti e nella individuazione degli obiettivi di miglioramento;
- 6) l'allineamento e l'integrazione degli strumenti di programmazione, controllo, valutazione e rendicontazione adottati dall'amministrazione;
- 7) la continuità dell'iniziativa.

Le stesse istituzioni, pur non ritenendo opportuno rendere obbligatorio con una specifica legge l'utilizzo del bilancio sociale, sono intervenute favorendo questo processo di rendicontazione con delle Linee guida come quelle emanate dal Formez su iniziativa del Dipartimento della Funzione Pubblica (DFP), oppure dall'Osservatorio sulla Finanza e la contabilità degli enti locali su iniziativa del Ministero dell'interno; non da meno, il continuo intervento di studiosi ed esperti della materia (basti pensare allo standard elaborato dal GBS, che ha avuto il merito sostanziale di essere stato in assoluto il primo documento a dare delle concrete indicazioni sulla rendicontazione con l'utilizzo del bilancio sociale nella nostra pubblica amministrazione).

Ed in questo ambito di "*gestione del conto*" che il comune può rendere appieno il messaggio derivante dalla redazione del bilancio sociale quale strumento con cui l'amministrazione interpreta la propria missione istituzionale, esplicitandone i valori di

riferimento, la visione e le priorità di intervento, con riferimento alle caratteristiche e all'evoluzione del contesto in cui opera.

Ed in un ambito di rendicontazione, la partecipazione dei comuni all'accertamento tributario deve essere visto, oltre come strumento di ricerca finanziaria, soprattutto come risposta ai concittadini che hanno versato le imposte rispetto a coloro che hanno assunto una posizione di evasione o di elusione.

La partecipazione dei comuni all'accertamento tributario, pertanto, non deve essere vista come strumento di "*caccia alle streghe*" ma come ricerca ed evidenziazione di posizioni reddituali non dichiarate.

Queste ultime posizioni, infatti, da un lato non forniscono il proporzionale e dovuto contributo tributario per le necessità ed i costi sociali, e dall'altro rappresentano un aggravio di costi per prestazioni sociali non dovute.

Il bilancio sociale ben può essere utilizzato dalle amministrazioni comunali non solo per evidenziare le attività istituzionali poste in essere e gli obiettivi raggiunti, ma anche evidenziare, seppur in forma generica e non individuale, situazioni di "parassitismo" esercitato da alcuni consociati a discapito dell'intera collettività.

Con lo strumento contabile sociale si dà conto non solo dei risultati raggiunti, ma anche delle modalità operative poste in essere, quale immediato messaggio politico in risposta al conferimento di potere gestionale attribuito alla classe politica di quel momento storico.

Bibliografia

- *Antico G., Carriolo F. Fusconi*, **“l'accertamento fiscale i poteri di controllo - imposte dirette, indirette e tributi locali - aggiornato con la finanziaria 2005”**, 2005
- *AA.VV.* “Accertamento, riscossione e sanzioni”, 2007;
- *Bartocci L.*, “Gestione, programmazione e controllo nell’azienda dello Stato”, 2000;
- *Basilavecchia M.*, “Accertamento – D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – Norme complementari regolamenti e decreti attuativi”, 2002;
- *Bozzi L.*, in *Enc. Giur. Il Sole 24 Ore voce* “negozio di accertamento”, 2007;
- *Buzzone M.*, in *Dir. Trib.*, “Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari”, 2006;
- *Capolupo S.*, “Manuale dell’accertamento delle imposte”, 2005;
- *Caracciolo I.*, in *Guida ai controlli fiscali*, “Confisca per equivalente nei reati tributari: nuovo strumento contro l’evasione”, 3/2008;
- *Caringella F, Delpino L, del Giudice F.*, “Diritto amministrativo”, 2002;
- *Carriolo F., Zanetti E.*, “L’accertamento delle imposte”, 2003;
- *Carta L, Fratini F.*, “Elusione tributaria e verifica fiscale”, 2000;
- *Casertano A., Capolupo S., Fanelli R.* “L’accertamento tributario”, 1993;
- *Castaldi L.*, “L’imposta comunale sugli immobili e tecniche di accertamento”, 2006;
- *Coscarelli A., Monfreda N.* “Accertamento tributario e sanzioni”, 2005;
- *D’Alessio L.* “Le aziende Pubbliche”, 2008;

- *D'Alessio L.* in "Innovazione e accountability nella pubblica amministrazione", 2008;
- *D'Ayala Valva F.*, "Il metodo di accertamento sintetico" in *AA.VV.* "L'accertamento in materia di imposte dirette e indirette dopo la riforma Visco", 2000;
- *De Fabritiis F.*, "Il bilancio sociale dell'Amministrazione provinciale di Parma, Azienda pubblica: teoria e problemi di management", XV, 6/2002;
- *De Fabritiis F.*, "Il bilancio sociale per il Comune e la Provincia: come svilupparlo", 2004;
- *De Luca G.* "Diritto tributario", 2002;
- *Di Gaspare G.*, "Amministrazione in cammino". Rivista elettronica di diritto pubblico, di diritto dell'economia e di scienze dell'amministrazione - (Centro di Ricerca delle amministrazioni pubbliche "Vittorio Bachelet");
- *Fantozzi A.*, "Diritto tributario", 1998;
- *Farneti G.*, "Ragioneria pubblica. Il "nuovo" sistema informativo delle aziende pubbliche, 2004;
- *Galli R., Galli D.*, "Corso di diritto amministrativo", 2000;
- *Garlatti A. e Pezzani F.*, "I sistemi di programmazione e controllo negli enti locali. Progettazione, sviluppo, e impiego", 2000;
- *Gazzoni F.*, "Manuale di diritto privato", 1998;
- *Giusepponi K.*, "Il bilancio sociale degli Enti Locali" 2004;
- *Guarini E.*, "Prospettive del bilancio sociale negli enti locali - Azienda pubblica: teoria e problemi di management", XV, 6/2002;
- *Hinna L.*, "Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche. Processi, strumenti, strutture e valenze", 2004;
- *Hinna L.*, "Il bilancio sociale", ed. Il Sole 24 Ore, 2002;
- *Hinna L.*, "Pubbliche amministrazioni: cambiamenti di scenario e strumenti di controllo", 2002;
- *Lacchini M. - Trequattrini R.*, "Responsabilità amministrativa delle imprese e bilancio sociale. Prospettive ed esperienze economico-aziendali", 2004;
- *Lupi R.* "Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario", 1988;

- *Lupi R. in Enc. Giur. Il Sole 24 Ore voce "capacità contributiva" 2007;*
- *Lupi R., "Manuale professionale di diritto tributario", 1998;*
- *Lupi R., in Guida ai controlli fiscali, "Indagini finanziarie: tracciabilità non significa segnalazione", 11/2007;*
- *Mandrioli C., "Corso di diritto processuale civile", 1998;*
- *Mariella G., "I controlli ed i poteri istruttori" in AA.VV. "L'accertamento in materia di imposte dirette e indirette dopo la riforma Visco", 2000;*
- *Mariella G., "Il metodo di accertamento sintetico" in AA.VV. "L'accertamento in materia di imposte dirette e indirette dopo la riforma Visco", 2000;*
- *Martines T., "Diritto costituzionale", 1994;*
- *Marcuccio M., "Il bilancio sociale e la comunicazione esterna dei risultati", in Azienda pubblica 1/2005;*
- *Marcuccio M., "Rendicontazione sociale e aziende pubbliche locali: uno strumento di accountability e controllo strategico", in Azienda pubblica: teoria e problemi di management, XV, 6/2002;*
- *Marcuccio M. - Steccolini I. - Valotti G., "La rendicontazione sociale per gli enti locali in ottica strategica: un modello di riferimento", in Azienda pubblica 3/2004;*
- *Micheli G.A. "Corso di diritto tributario", 1986;*
- *Napolitano G. "Manuale di diritto amministrativo", 2008;*
- *Pavan A. - Reginato E., "Programmazione e controllo nello Stato e nelle altre amministrazioni pubbliche. Gestione per obiettivi e contabilità economica", 2004;*
- *Perrone P., "La rendicontazione sociale per gli enti locali e la comunicazione dei risultati" in Azienda pubblica 2/2004;*
- *Persiani N., "Modelli di programmazione e sistemi di controllo interno nella pubblica amministrazione", 2002;*
- *Pezzani F., "L'accountability delle Amministrazioni Pubbliche", 2003;*
- *Piccioli G., "L'accertamento tributario", 1998;*

- *Poletti P.*, “La rettifica della dichiarazione” in *AA.VV.* “L’accertamento in materia di imposte dirette e indirette dopo la riforma Visco”, 2000;
- *Poletti P.*, “L’accertamento sostanziale secondo il metodo analitico” in *AA.VV.* “L’accertamento in materia di imposte dirette e indirette dopo la riforma Visco”, 2000;
- *Pollari N.*, “Natura, funzione e struttura del procedimento di accertamento” in *AA.VV.* “L’accertamento in materia di imposte dirette e indirette dopo la riforma Visco”, 2000;
- *Russo P.* “Manuale di diritto tributario”, 1994;
- *Santamaria B.* “Diritto tributario”, 2008;
- *Santamaria B.* “Le ispezioni tributarie”, 2008;
- *Santamaria B.* in *Riv. Dir. Trib.* “L’accertamento tributario tra nozione statica e concezione dinamica”, 1993;
- *Sciarelli S.*, “Etica e Responsabilità sociale nell’impresa”, 2007;
- *Siciliano E.*, in *Guida ai controlli fiscali*, “Accertamento con adesione: funzione e presupposti”, 12/2007;
- *Steccolini I.*, “Accountability e sistemi informativi negli Enti Locali: dal rendiconto al bilancio sociale”, 2004;
- *Tesauro F.* “Istituzioni di diritto tributario”, 1998;
- *Trabucchi A.* “Istituzioni di diritto civile”, 2001;
- *Tremonti G.* in *Boll. Trib.*, “Alcuni aspetti della partecipazione dei Comuni all’accertamento tributario”, 1974;
- *Tucci F.* in *Enti Locali* “Comuni e Agenzia delle Entrate, insieme nella lotta all’evasione”, 2006;
- *Uckmar V.*, in “I poteri di verifica ed ispezione della polizia tributaria”, 1970;
- *Virga P.*, “Diritto Amministrativo”, 1995.