

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 08/09/2011

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/32159-la-partecipazione-dei-comuni-all-attivita-di-contrasto-all-evasione>

Autore: Palana Maurizio

La partecipazione dei Comuni all'attività di contrasto all'evasione

La partecipazione dei Comuni all'attività di contrasto all'evasione

di Maurizio **PALANA**

1. Premessa - 2. Cenni sui profili evolutivi della finanza locale - 3. Il rinnovato ruolo degli enti locali – 4. Lo strumento organizzativo dei Consigli Tributarî – 5. Strumenti operativi: a) il sistema informativo della fiscalità - 6. Strumenti operativi: b) le segnalazioni qualificate - 7. Prime considerazioni sui risultati.

1. Premessa

Nella 'relazione tecnica' di accompagnamento al Decreto Legislativo 14 marzo 2011, n. 23, recante *Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale*⁽¹⁾, si sottolinea che la caratteristica primaria di questa ulteriore tappa attuativa del 'federalismo fiscale'⁽²⁾ è quella di imprimere *una decisiva accelerazione al processo di riforma della fiscalità, che intende abbandonare il criterio della spesa storica finanziata secondo una logica incrementale e realizzare il definitivo passaggio dalla finanza derivata a quella propria dei comuni, innescando anche meccanismi di maggior trasparenza*⁽³⁾.

Tale assunto da conto di un concreto *punto di svolta*. Com'è noto⁽⁴⁾, infatti, l'aspetto altamente innovativo del percorso di riforma vuol consistere nel disancorare le rilevanti funzioni organizzative e gestionali affidate agli enti locali, e in particolare ai Comuni, dalla copertura in base al criterio della stratificazione della 'spesa storica' – ovvero della determinazione delle erogazioni statali a favore dei singoli enti locali in misura pari alla spesa sostenuta l'anno precedente, aumentata di una certa percentuale fissa - per incardinarla unicamente nel calcolo dei cd. 'fabbisogni *standard*', criterio da accordare, in

¹ Approvato in via definitiva dal Consiglio dei Ministri il 3 marzo 2011, è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 67 del 23 marzo 2011 ed è entrato in vigore il 7 aprile. Si tratta del quarto decreto attuativo della legge 5 maggio 2009, n. 42 contenente *Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione*.

² Gli altri decreti che hanno concluso il loro *iter* e sono anch'essi già in vigore, sono quelli relativi al 'federalismo demaniale' (Decreto Legislativo n. 85 del 28.5.2010), a 'Roma Capitale' (Decreto Legislativo n. 156 del 17.9.2010) e ai 'fabbisogni standard' (Decreto Legislativo n. 216 del 26.11.2010).

³ Claudio Tucci, *Come cambia la fiscalità immobiliare dei comuni*, in *Il Sole24Ore* del 3 marzo 2011.

⁴ *Relazione del Governo alle Camere*, ex art. 2, comma 6, Legge 5.5.2009, N. 42 ("Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione").

prosiegua di riforma, alla modalità tecnica che sarà ritenuta di maggior efficacia fra quelle teoricamente utilizzabili⁽⁵⁾.

Precisamente su questo versante l'impostazione governativa considera che *"la soppressione dei trasferimenti statali e la loro sostituzione nella forma della fiscalizzazione integra un processo fondamentale, per attivare nella trasparenza il circuito della piena responsabilizzazione delle realtà territoriali"*⁽⁶⁾.

L'intento riformatore cui è cenno muove dalla necessità di recupero di efficienza ed efficacia di una vasta quota della spesa pubblica amministrativa, secondo il principio democratico fondamentale *"no taxation without representation"*, ritenuto leso dall'effetto distorsivo di scelte affermatesi nel 'contesto istituzionale' a partire dal secondo dopoguerra.

Tale chiave di lettura rappresenta, però, solo una parziale riconsiderazione delle relazioni fra economia, società e istituzioni, nella prospettiva del massimo avvicinamento delle funzioni amministrative al cittadino e alla società civile, prefigurando il tema della cd. 'modernizzazione' su cui la dottrina pubblicistica più autorevole e attenta ha proposto riflessioni critiche per tempo, anche rispetto all'accresciuta consapevolezza istituzionale⁽⁷⁾. Invero, come già intuito dal Giannini, è il passaggio dalla sovranità pubblica sull'economia alla sovranità dell'economia sullo stato⁽⁸⁾, che ha fatto progressivamente assumere al diritto pubblico dell'economia il ruolo di 'ala marciante' del diritto amministrativo, richiamando gli studiosi e gli amministratori ad una maggiore attenzione ad una realtà socio-economica, pressata dai cambiamenti attesi come necessari nelle articolazioni istituzionali e nell'organizzazione amministrativa.

Al di là dell'esaltazione del tema dell'intervento sulla leva fiscale nella contingenza della 'riforma federalista', è su questa più articolata consapevolezza, ci pare, che rimane incardinato il processo di netta inversione del rapporto di derivazione della finanza locale da quella centrale.

⁵ La relazione tecnica illustrativa allo specifico decreto rinvia, per altro, alla successiva opzione fra due possibili modalità più tradizionali di determinazione dei fabbisogni *standard*, che potrebbero trovare applicazione: il 'metodo delle determinanti' e quello della *Representative Expenditure System*. Per un ulteriore approfondimento: Guido Rivosecchi, *La determinazione dei fabbisogni standard degli enti territoriali: un elemento di incertezza nella via italiana al federalismo fiscale* - Aprile 2011 (in Federalismi.it).

⁶ *Relazione del Governo alle Camere*, ex art. 2, comma 6, Legge 5.5.2009, N. 42, cit.

⁷ Specifica attenzione al tema, in chiave di ricostruzione critica della struttura organizzativa e amministrativa dello Stato italiano, era emersa già da tempo in alcuni fondamentali, autorevoli studi. In particolare: Raffaele Romanelli (a cura), *Storia dello Stato italiano dall'Unità a oggi*, Roma, 1995; Sabino Cassese, *Lo stato introvabile: modernità e arretratezza delle istituzioni italiane* - Roma, 1998; Guido Melis, *Storia dell'amministrazione italiana: 1861-1993* - Bologna, 1996.

⁸ Fondamentale per seguire lo sviluppo di tale intuizione: Massimo Severo Giannini, *Diritto pubblico dell'economia* - Bologna, 1989.

Quale che sia la definizione del 'modello federalista' storicamente deducibile dall'intento riformatore – da quello *ritenuto più sostenibile*, incentrato sull'attribuzione agli enti locali di 'entrate proprie' rimettendo l'equilibrio del sistema a *principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario* (che è, poi, il modello sostanzialmente utilizzato nella riforma dell'articolo 119 della Costituzione⁹) attuata con la Legge Costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001), all'ipotesi più drastica del *rovesciamento radicale della piramide centralista*¹⁰, fatta propria dagli interpreti più radicali¹¹ – la questione della concreta realizzazione di un'autonomia impositiva a livello locale rimane infine l'elemento 'scontato' di ogni progetto di riequilibrio istituzionale.

Se, come crediamo, è ad un'esigenza storicamente molto complessa che va ricondotto lo scorcio riformatore in esame, di riqualificazione del sistema della fiscalità locale tramite l'attuazione di un processo che prevede 'a regime' la devoluzione agli enti locali di una parte consistente del sistema dei tributi¹², e considerata altresì l'articolazione del percorso di definizione del 'regime transitorio' previsto per il periodo di avvio del sistema di 'finanza propria' degli enti locali¹³, pare opportuno comporre le varie questioni in una pur breve riflessione di sintesi sull'evoluzione di tale sistema.

2. Cenni sui profili evolutivi della finanza locale

La riforma tributaria avviata all'inizio degli anni '70 del secolo scorso fu segnata da tre articolazioni fondamentali¹⁴:

1. il passaggio da prelievi su singole fonti di reddito (generalmente a natura reale) ad un'imposta unica sul reddito complessivo di natura personale, con finalità redistributive perseguite attraverso la progressività del prelievo (Irpef);
2. lo spostamento dell'imposizione sugli scambi su un modello già a quel tempo di livello europeo, con l'introduzione dell'Imposta sul valore aggiunto (Iva);
3. la costruzione di un 'sistema' amministrativo e gestionale fortemente accentrato che apriva la via al finanziamento degli enti locali secondo il modello della così detta *finanza derivata*.

⁹ Cfr. Piero Giarda, *Le regole del federalismo fiscale nell'articolo 119: un economista di fronte alla nuova costituzione*, in Società Italiana di Economia pubblica - WORKING PAPERS No. 115/2001.

¹⁰ Si tratta di un'ipotesi, sviluppata dall'economista americano Dwight R. Lee nell'ambito del già ampiamente 'decentrato' sistema istituzionale statunitense. Un'efficace sintesi di tale modello è proposta dallo stesso autore in *The Case for Fiscal Federalism*, in 'THE INTERCOLLEGIATE REVIEW' - Fall 1996 – pagg. 37-45.

¹¹ Si veda l'ampia disamina critica proposta da Raffaele Perrone Capano, *La rinuncia a riformare il sistema tributario, sottovalutandone la crisi, per accelerare l'avvio del federalismo fiscale ha amplificato gli effetti della recessione ora condiziona la ripresa frenandola*, in *Innovazione & Diritto*, n.5/2010.

¹² Cfr. Giuseppe Vitaletti, *Il sistema tributario nel contesto federalista: le proposte dell'Alta Commissione*, in Atti del Convegno "VERSO L'ATTUAZIONE DEL FEDERALISMO FISCALE" - Roma, 14 dicembre 2005.

¹³ In particolare nel comma 10 dell'articolo 2 del D.L. n.23/1011.

¹⁴ Cfr. Palo Bosi e Maria Cecilia Guerra, *I tributi nell'economia italiana*, Bologna 2003.

A prescindere dalla necessità di eliminare, in funzione di integrazione europea, il previgente sistema delle 'imposte di consumo', con l'introduzione dell'IVA (e con non pochi timori per la tenuta del gettito), l'impianto sotteso al disegno di riforma dell'imposizione diretta consisteva anche allora nell'intenzione di avviare una modernizzazione di lungo periodo del sistema tributario italiano, secondo un intento maturato al culmine di un dibattito che - tra gli anni '50 e gli anni '70 - aveva coinvolto studiosi del calibro di Vanoni, Cosciani e Visentini⁽¹⁵⁾.

Conformemente all'impostazione infine realizzata da quest'ultimo, il prevalere di un impianto imperniato sul principio di un'unica imposta personale sul reddito complessivo (inteso come 'reddito entrata'), progressiva e a carattere redistributivo, darà vita ad un impianto impositivo che sconterà, nel tempo, parecchie delle limitazioni 'di sistema' già emerse in sede di dibattito fra i citati autorevoli competitori: dallo scarso accordo degli effetti sul contesto socio-economico delle imprese (Einaudi) alla difficile valutazione dell'effettiva incidenza 'redistributiva' sui bilanci familiari (Cosciani e Visentini), solo per citare quelli che nel tempo si riveleranno i più appariscenti motivi di crisi⁽¹⁶⁾.

Comunque, nel corso di quasi quarant'anni di applicazione il sistema realizzato negli anni '70 ha in qualche modo retto all'urto degli eventi intervenuti, mantenendo una relativa funzionalità sul versante del gettito complessivo, pur al prezzo di periodici interventi di 'manutenzione' al limite della destrutturazione, con effetti di sclerosi tecnica e, soprattutto, di perdita di credibilità sul versante della progressività sostanziale, a causa di una 'evasione fiscale' sempre più strutturale.

Costante nel tempo rimarrà, invece, l'assenza di un vera e propria 'finanza decentrata', peraltro ascrivibile a margini di manovra delle entrate sempre più ristretti. *"Uno degli obiettivi dichiarati della riforma tributaria degli anni Settanta – nota G. Marini - fu quello di fornire al governo centrale un maggior numero di strumenti per il controllo dell'economia: è in tal senso che va letta la drastica riduzione dell'autonomia tributaria locale. Il principio di attribuire al governo centrale la quasi totalità delle entrate tributarie, rendendo la finanza dei Comuni una finanza di trasferimenti, si affermò soprattutto in conseguenza della situazione economica che si andò profilando in quegli anni: il tasso di sviluppo subì un*

¹⁵ Simonetta Botarelli, *Tra riforme mancate e riforme attuate: da Vanoni alla riforma degli anni '70*, in Università degli Studi di Siena, Quaderni del Dipartimento di Economia Politica, n. 434 - Settembre 2004.

¹⁶ Per altro verso, peserà negativamente la mancata riforma dell'Amministrazione Finanziaria, *"(...) incapace di elaborare una prospettiva d'insieme e di accordare l'imposizione dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo al modello di tassazione del reddito effettivo, determinato e documentato da scritture contabili, sì che la verifica delle contabilità allegata alla dichiarazione dei redditi diventa un elemento di insuccesso: l'amministrazione è incapace di verificare analiticamente quei milioni di dichiarazioni rappresentative di un ventaglio di dimensioni, di diversificazione di produzioni, di redditi, di forme societarie e di lavoro autonomo che riflettono lo sviluppo e l'evolversi della struttura economica"* (Simonetta Botarelli, *Tra riforme mancate e riforme attuate*, cit. – pagg. 31 e ss.).

rallentamento; si accrebbe la spesa statale mentre le entrate si mantennero stazionarie; si manifestò una crisi fiscale dello Stato ed in questa situazione venne varata la riforma tributaria che, per quanto riguarda gli Enti Locali, prevedeva interventi di natura transitoria tendenti a disciplinare i rapporti finanziari tra i singoli Enti e lo Stato”⁽¹⁷⁾.

La finanza locale, in particolare quella dei Comuni, priva di interventi sostanziali di modifica, rimarrà intasata da ‘tasse locali’ costantemente in crisi d’identità (TARSU, Tosap, Imposta di pubblicità) e, per ciò, in difetto di gettito e, fra gli anni ‘80 e gli anni ‘90, scivolerà sul piano inclinato della ‘autonomia’, ipotesi di decentramento accompagnata dall’assicurazione di ‘flussi finanziari costanti’, ma pur sempre finanziata da trasferimenti statali di sempre minore consistenza. L’introduzione dell’ICI nel 1992⁽¹⁸⁾, annunciata come base per un ‘nuovo sistema di finanza territoriale’⁽¹⁹⁾ sarà anch’essa strutturata come mera compensazione per i drastici tagli di spesa attuati nello stesso periodo. Un impianto, insomma, sopravvissuto sino ad oggi fra ‘sovraimposte’ e ‘addizionali’ tanto casuali quanto mal digerite sia dagli enti destinatari che dai contribuenti.

3. Il rinnovato ruolo degli enti locali

In estrema sintesi, la struttura della fiscalità comunale, consolidatasi anteriormente all’avvio del federalismo fiscale municipale, risulta la seguente:

<p>S I S T E M A TRIBUTARIO DEI COMUNI ANTE ‘FEDERALISMO MUNICIPALE’</p>	<p><u>TRIBUTI E CANONI COMUNALI</u>: imposta comunale sugli immobili (ICI); imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni (ICP / DPA); tassa per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche dei comuni (TOSAP); canone per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP); tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU); tariffa di igiene ambientale (TIA); tariffa per la gestione dei rifiuti urbani (TIA); imposta di scopo per la realizzazione di opere pubbliche (ISCOP); canone per l’autorizzazione all’installazione dei mezzi pubblicitari (CIMP); canone o diritto per i servizi relativi alla raccolta, l’allontanamento, la depurazione e lo scarico delle acque (CARSA); tassa per l’ammissione ai concorsi; contributo per il rilascio del permesso di costruire; diritti di segreteria.</p> <p><u>ADDIZIONALI COMUNALI</u>: addizionale comunale all’IRPEF; addizionale comunale all’accisa sull’energia elettrica; addizionale comunale sui diritti di imbarco; addizionale per l’integrazione dei bilanci degli Enti comunali di assistenza. <u>COMPARTECIPAZIONI</u>: compartecipazione comunale al gettito IRPEF.</p>
--	---

Fonte: Relazione del Governo alle Camere, ex art. 2, comma 6, Legge 5.5.2009, n. 42 cit.

Salvo ‘ripensamenti’, a partire dal 2011 verrà avviata una fase transitoria – (2010)2011 - 2013 – mentre, a partire dal 2014, con l’entrata a regime del nuovo sistema *scompaiono tutti i tributi immobiliari già erariali previsti nella prima fase, ad eccezione della cedolare*

¹⁷ Giovanna Marini, *Il percorso innovativo della finanza in direzione del federalismo fiscale*, Febbraio 2002 - pag. 6 (in [FORMEZ - PROGETTO RIPAM](#)).

¹⁸ Introdotta col Decreto legislativo n. 504/92.

¹⁹ Giovanna Marini, op. cit., pag. 10.

secca sugli affitti che viene mantenuta così come l'Irpef derivanti da redditi di locazione diversi da quelli assoggettati alla cedolare secca. Viene poi aggiunta l'imposta sulle successioni e donazioni e assorbita l'imposta comunale sugli immobili⁽²⁰⁾.

Il processo può essere sintetizzato come segue:

Addizionali Irpef 2010: i Comuni che oggi sono sotto la soglia dello 0,4% di Irpef richiesta, potranno incrementare l'imposta (massimo dello 0,2% annuo) anche retroattivamente, ossia sui redditi 2010, purché ne dia notizia online entro il 31 marzo 2011.

Affitti 2011: sui redditi da locazione a uso abitativo, da gennaio 2011 viene introdotta cedolare secca al 21% (ridotta al 19% per i canoni agevolati) invece che Irpef progressiva e imposta di registro. La scelta è opzionale, ma se il proprietario la adotta non potrà più aumentare l'affitto.

Tasse di soggiorno: entro 60 giorni dovrà essere emanato il decreto di regolamento che consentirà ai Comuni di imporre la tassa di soggiorno: massimo 5 euro per notte a turista.

Tassa di scopo: dopo apposito decreto del presidente del consiglio - da adottare massimo entro il 31 ottobre 2011 - i Comuni potranno imporre la tassa per finanziare opere pubbliche.

Gettito ai Comuni (2011-2013): Irpef fondiaria, imposta di bollo e di registro sulle locazioni, 30% del gettito sui trasferimenti immobiliari, quota parte sul gettito della cedolare secca (21,7% per il 2011 e 21,6% dal 2012), compartecipazione IVA equivalente a quella Irpef del 2%.

Riforma fiscale 'a regime' (2014): con la sua entrata in vigore l'ICI sulla seconda casa e sugli immobili commerciali sarà sostituita dall'**Imposta Municipale - IMU** (aliquota 7,6 per mille), esenti gli immobili del Vaticano, scuole, hotel e cliniche; l'**IMU secondaria** (opzionale) sostituirà tassa e canone per occupazione di spazi pubblici, imposta comunale su pubblicità e affissioni e canone per installazione dei mezzi pubblicitari.

Va notato che secondo vari commentatori, anche istituzionali⁽²¹⁾, l'intero processo ha ancora un tratto interlocutorio, mantenendo i caratteri di un riordino dei meccanismi di finanza derivata nella prospettiva di valutarne concretamente gli effetti sul gettito: i tributi erariali relativi al possesso dell'abitazione 'scompaiono' o, meglio, confluiscono nell'ICI sulle seconde case (che a sua volta, assume il nome di IMU sul possesso degli immobili), la cui aliquota dovrebbe crescere in modo da compensare la perdita di gettito, mentre quelli relativi al trasferimento degli immobili dovrebbero mutare nome e aliquote e diventare essi stessi parte della nuova IMU.

²⁰ Cfr. IRES - Istituto Ricerche Economico Sociali del Piemonte, Focus Federalismo fiscale - 1, Febbraio 2011, *passim*.

²¹ Si vedano gli spunti critici contenuto nella *Relazione della Commissione COPAFF – Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale* del luglio 2010, concernente il quadro generale di finanziamento degli enti territoriali e ipotesi di definizione su base quantitativa della struttura fondamentale dei rapporti finanziari tra lo Stato, le regioni, le province autonome di Trento e di Bolzano e gli enti locali - Doc. XXVII, n. 22.

In realtà, tale condizione è insita in una prospettiva che interessa sia il sistema di finanziamento degli enti locali sia, soprattutto, il loro ruolo istituzionale, prospettiva non necessariamente statica, la cui concreta definizione rinvia a modelli istituzionali di varia configurazione⁽²²⁾ e la cui adozione appartiene, com'è intuibile, al livello prettamente politico.

In questo quadro di massima si inseriscono gli strumenti organizzativi e operativi apprestati in atto dal legislatore a garanzia di una partecipazione attiva dei Comuni alla gestione della nuova fase, strumenti che, va detto, risentono anch'essi di una disomogeneità certamente connessa al percorso di 'stabilizzazione' dell'intero sistema.

4. Lo strumento organizzativo dei *Consigli Tributari*

Un primo aspetto della normativa in esame, oggetto di scarsa attenzione o forse anche di sospetto di inconcludenza operativa⁽²³⁾, è quello rappresentato dai *Consigli Tributari* e dell'accresciuto ruolo ad essi attribuito rispetto a quello avuto in passato.

L'articolo 18 del Decreto-legge n. 78/2010⁽²⁴⁾, nel prevedere la partecipazione dei Comuni all'attività di accertamento dei tributi erariali e dei carichi contributivi, a tal fine valorizza lo strumento del Consiglio Tributario *rendendone ora obbligatoria l'istituzione*.

Secondo un orientamento interpretativo emerso a commento di tale statuizione, nel nostro ordinamento positivo tale istituto troverebbe la sua fonte normativa nel Decreto legislativo luogotenenziale 8 marzo 1945, n. 77⁽²⁵⁾, con tutte le incongruenze organizzative e operative che una sì remota fonte normativa comporta.

Tale richiamo ci pare, però, del tutto improprio e, per ciò, non sostenibile.

Per meglio comprendere tale aspetto è opportuno un cenno al 'quadro istituzionale' che fa da sfondo a tale tipologia normativa, ovviamente senza alcuna pretesa storiografica, sia a motivo dei limiti d'ambito del presente lavoro sia per la complessità del contesto storico di riferimento.

Il 24 luglio del 1943 il 'Gran Consiglio del Fascismo' approva il cd. 'ordine del giorno Grandi' che, invitando il sovrano ad assumere il comando effettivo delle Forze Armate e a prendere, "*riguardo al tragico andamento del conflitto*", quella "*suprema decisione*" che le

²² Cfr. Carlo Buratti, *Fisco federale, proposte per l'Italia*, Società italiana di economia pubblica - Dipartimento di economia pubblica e territoriale – università di Pavia - WORKING PAPER, No 459 - Ottobre 2005.

²³ Si veda la reazione 'a caldo' dell'ANCI, tramite la propria fondazione di studio: IFEL - Istituto per la Finanza e l'Economia Locale, *Gli adempimenti previsti dalla nuova disciplina della partecipazione all'accertamento art. 18, D.L. 30 maggio 1978, n. 78. Cosa fare per i Consigli Tributari?*, disponibile sul [sito dell'ANCI](#).

²⁴ Decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 (in S.O. n. 114/L alla Gazzetta Ufficiale serie generale - n. 125 del 31 maggio 2010), convertito, con modificazione, con Legge 30 luglio 2010, n. 122, recante Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica.

²⁵ Istituzione dei Consigli e dei Comitati Tributari, in *Gazzetta Ufficiale del Regno d'Italia* (in seguito, dal 1946, *Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana*) 27 marzo 1945, n. 37.

istituzioni gli attribuivano secondo lo Statuto del regno, di fatto consente al re di interrompere, per via istituzionale⁽²⁶⁾, la vita del regime fascista. Il giorno successivo, infatti, Vittorio Emanuele III - cogliendo in chiave di 'emergenza costituzionale' la deliberazione del Gran Consiglio⁽²⁷⁾ - revoca a Mussolini l'incarico di Capo del Governo e nomina al suo posto il maresciallo Badoglio per approntare un governo formato da militari e funzionari di esclusiva sua fiducia, e non rappresentativi del Partito Nazionale Fascista. A partire da questo episodio, sul piano costituzionale ha inizio, per la stessa monarchia e per il suo stato, una parabola discendente che, a un tempo, definirà il percorso giuridico di transizione alla Repubblica, definitivamente sancita dalla Costituzione del 1948. Momento centrale di tale fase storica sarà la liberazione di Roma, il 4 giugno del 1944, per l'aspetto che consentirà il pieno recupero delle funzioni di governo compromesse dalla permanenza, pur dopo l'armistizio, dello stato di guerra su parte del territorio nazionale⁽²⁸⁾. In tale quadro, una pur contingente stabilizzazione degli equilibri istituzionali, si realizzerà con il cosiddetto 'Patto di Salerno', accordo istituzionale fra la monarchia e i partiti antifascisti costituiti in 'Comitato di Liberazione Nazionale (CLN)'. In forza dell'accordo:

- a) - il re si ritirava 'a vita privata', nominando suo figlio Umberto Luogotenente generale del Regno⁽²⁹⁾;

²⁶ Pur essendo sostanzialmente un organo consultivo del Partito Nazionale Fascista, considerando la 'commistione' istituzionale partito-stato realizzata dal regime, il Gran Consiglio finì per assumere un rilievo istituzionale. Costituito con Legge 9 dicembre 1928 n. 2693, di esso facevano parte permanentemente i 'quadrumviri' della Marcia su Roma. Inoltre ne facevano parte, finché durava la loro funzione: il Presidente del Senato, il Presidente della Camera dei Fasci e delle Corporazioni, i ministri degli Affari Esteri, dell'Interno, di Grazia e Giustizia, delle Finanze, dell'Educazione Nazionale, dell'Agricoltura e Foreste, delle Corporazioni, della Cultura Popolare, il Presidente dell'Accademia d'Italia, il Presidente del Tribunale Speciale per la sicurezza dello Stato, i Presidenti delle Confederazioni Fasciste degli Industriali, degli Agricoltori, dei lavoratori dell'Industria e dei lavoratori dell'Agricoltura. Con decreto del Capo del Governo potevano, infine, essere chiamati a farne parte per la durata di un triennio, persone con particolari meriti. La presidenza era del Capo del Governo che lo convocava e ne stabiliva l'ordine del giorno. Il Segretario Nazionale del Partito Nazionale Fascista ne era il segretario. Le sue sedute erano segrete.

²⁷ La storiografia costituzionale più attenta a questa particolare vicenda, nota che "(...) l'approvazione dell'ordine del giorno Grandi da parte del Gran Consiglio in una forma tale da configurare sicuramente una 'sfiducia' al capo del governo (peraltro non prevista dal regime vigente) e la mancata, volontaria, indicazione di un successore si configurano, più che come un colpo di Stato della monarchia, come un colpo di Stato tutto interno al regime. Ma fu una circostanza eccezionale: la sola che poteva, al di là della forma di governo instaurata dal fascismo, restituire al re quella provvisoria dignità di capo dello Stato che egli, e per sua colpa, aveva perduto nel 1928." (cfr. R. Romanelli, M. de Cecco, *Storia dello Stato italiano dall'Unità a oggi*, Roma, 1995 – pag. 48).

²⁸ La fine della guerra in Italia, convenzionalmente collocata all'8 settembre 1943, in coincidenza con la firma dell'armistizio a Cassibile, in realtà non coincide con la cessazione dello "stato di guerra", collocabile all'8 maggio 1945, quando fu ufficialmente dichiarata la cessazione dello stato di guerra sul territorio italiano, dopo il definitivo ripiegamento delle forze tedesche operanti in Italia e la dissoluzione della cd. "Repubblica di Salò".

²⁹ L'istituto della Luogotenenza era uno strumento di prassi costituzionale, non espressamente previsto nello Statuto Albertino ma già utilizzato da Vittorio Emanuele III allo scoppio della Prima Guerra Mondiale, allorché lasciò Roma per il fronte, nominando appunto Luogotenente il cugino Tommaso di Savoia, Duca di Genova, dal 1915 al 1918. Nel tentativo di influire positivamente sulla scelta istituzionale in favore della monarchia, Vittorio Emanuele III abdicò, il 9 maggio 1946, in favore del figlio che, da Luogotenente del Regno,

- b) - al governo Badoglio subentrava il governo Bonomi, espressione dei partiti del CLN;
- c) - rimaneva sospesa ogni contesa politica attorno alla questione se l'Italia doveva essere una monarchia o una repubblica (la c.d. questione istituzionale) e si concordava di rimettere la decisione alla futura Assemblea Costituente.

I contenuti del Patto di Salerno saranno recepiti nel Decreto legislativo luogotenenziale n. 151 del 1944⁽³⁰⁾. Ai fini che qui rilevano, va notato che *in tale decreto si prevede, fra l'altro, che in via provvisoria la funzione legislativa sarà esercitata dal Governo attraverso decreti legislativi sanzionati dal Luogotenente del Regno*. L'eccezionalità storica di tale contesto normativo, è una condizione che si riflette in modo caratteristico sullo strumento costituito appunto dal 'decreto luogotenenziale'. Esso appare, infatti, l'espressione normativa di una 'diarchia forzosa' costituita da attori tra loro tendenzialmente incompatibili: un monarca assoluto, ormai sempre più carente di autorevolezza istituzionale *versus* un 'governo provvisorio' a cui la pur indiscussa 'autorevolezza politica' gli assicurava, al momento, solo una 'legittimità di fatto'. Ambedue sprovvisti di una completa legittimazione giuridico-formale, tali attori sono paradossalmente costretti a sostenersi a vicenda, tramite un *sistema normativo provvisorio* che, in quanto tale, neppure trovava pieno riscontro nell'assetto costituzionale monarchico.

In prospettiva storico-giuridica, tale condizione del momento sarà in seguito inquadrata dalla Corte Costituzionale in base alla considerazione che, tramite lo strumento dei decreti legislativi a sanzione luogotenenziale, "(...) *non fu concessa al Governo una delega, ma gli furono conferiti poteri straordinari di carattere legislativo*". Secondo la valutazione della Consulta, ciò "(...) *traeva ragione dalla particolare situazione in cui il Paese si trovava nel periodo precedente al referendum istituzionale ed alla formazione dell'Assemblea costituente*", al tal punto da sottrarre tale scelta ad ogni sindacato di legittimità rispetto all'equilibrio dei poteri poi definito nella Costituzione repubblicana⁽³¹⁾.

Su tale indicazione si può fondare una prima considerazione critica sull'attuale 'portata regolatrice' del Decreto legislativo n. 77. Esso rappresenta il risultato di un processo decisionale che, non più in sintonia con l'attuale assetto costituzionale, proietta nell'oggi l'ombra di una *volutas legislatoris* per molti aspetti incoerente rispetto alle finalità

assumerà, per poco più di un mese (36 gg. dal 9 maggio al 13 giugno), il titolo di Re Umberto II (da qui l'appellativo di "Re di maggio").

³⁰ Per il rilievo dei suoi contenuti, il *D.Lgs.Lgt. n. 151/1944* viene comunemente inteso come una vera e propria "prima costituzione provvisoria". Una "seconda costituzione provvisoria", viene considerato il *D.Lgs.Lgt. 16 marzo 1946, n. 98, integrativo del 151/1944*, e istitutivo dell'Assemblea Costituente.

³¹ Corte Costituzionale, Sentenza n. 85 del 7 luglio 1962.

originarie⁽³²⁾, ed è verosimilmente a motivo di tale criticità che l'assetto organizzativo che le disposizioni in esso contenute delineavano, rinviandone la definizione a successivi 'provvedimenti attuativi', non è mai stato realizzato.

Le pur dettagliate previsioni 'di principio' contenute nel decreto: modalità di costituzione su base elettiva, regime delle incompatibilità dei componenti, compiti e funzioni assegnate in relazione al ruolo dei Comitati Tributarî – altri organi 'di rappresentanza' anch'essi istituiti col Decreto legislativo n. 77 e parimenti mai concretamente attuati⁽³³⁾ - e quant'altro in astratto desumibile dal dettato normativo, non trovano un riscontro regolamentare nell'attuale ordinamento.

Per quanto sin qui considerato, è da ritenere improponibile un riferimento al Decreto legislativo luogotenenziale n. 77, quale *fonte di regolamentazione* dei Consigli Tributarî richiamati nell'articolo 18 del Decreto-legge n. 78⁽³⁴⁾.

Va, pertanto, definito con più coerenza il 'regime delle fonti' a cui tali strumenti possono essere oggi ricondotti. A tal proposito, può essere opportuno richiamare la prassi, adottata negli anni '70 del secolo scorso da numerosi Comuni, consistente nell'istituzione, con deliberazione della Giunta su proposta del Consiglio comunale, di *organi consultivi* parimenti denominati e configurati quali *organi tecnici propri dell'ente*, e verificarne i contorni normativi, precisando che il Consiglio Tributarî, al quale i Comuni potevano richiedere parere in sede di partecipazione all' "*all'accertamento dei redditi delle persone fisiche*", è *ab origine* espressamente contenuto nella riforma fiscale del 1973⁽³⁵⁾.

³² Basta considerare, ad esempio, che l'originaria modalità di costituzione del Consiglio per via elettiva, risente di una concezione "censuaria", tipica del sistema elettorale del Regno di Sardegna e, poi, del Regno d'Italia (quantomeno sino all'introduzione del suffragio universale maschile da parte del governo Giolitti con la legge del 30 giugno 1912, n. 666), la dove, all'articolo 3, fra le cause di esclusione dall'elettorato passivo ("ineleggibilità" a componente del Consiglio), è prevista la "condizione di non contribuenti" (ovvero di "colore che non siano assoggettati ad alcuna imposta diretta fino a quando perdura lo stato di non contribuente), chiaramente in contrasto col sistema dei "diritti politici" poi garantiti dall'articolo 51 della Costituzione.

³³ Neppure in anni più recenti tali apparati 'neo corporativi' hanno avuto particolare successo nell'ordinamento. Un tentativo di utilizzarli fu fatto, nel 1991, con l'istituzione dei *Comitati Tributarî Regionali*, ex Legge 29 ottobre 1991 n. 358, in occasione di una delle tante 'ristrutturazioni' del Ministero delle Finanze. Concepiti su base regionale, quali organi 'paritetici' concorrenti, in via consultiva, all'analisi delle condizioni economico-produttive delle rispettive regioni e dei risultati conseguiti dall'attività dell'Amministrazione finanziaria, al fine di formulare specifiche proposte per la definizione della programmazione (art. 8 L. 358), in realtà non furono mai operativi, anche a motivo delle polemiche sulla loro composizione ed effettive funzioni. Dopo una serie di 'revisioni' della composizione - art. 1 Decreto legislativo del 09/07/1997 n. 235, in sede di istituzione presso il Ministero delle finanze della Consulta tributaria (art. 2), Decreto-legge 15 gennaio 1993, n. 6 (art. 3, c. 5), in sede di riordino della materia contributiva e previdenziale – i *Comitati Tributarî Regionali* caddero ingloriosamente sotto la scure dell'articolo 29 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, norma finalizzata a contenere le spese per commissioni, comitati e altri organi similari.

³⁴ Decreto-Legge n.78/2010 cit., articolo 18, comma 2, lettere a) e b).

³⁵ In materia di Imposte Indirette (INVIM), analoga previsione è contenuta nell'articolo 22 del DPR 26 ottobre 1972, n. 643.

L'articolo 44 del DPR 29 settembre 1973, n. 600⁽³⁶⁾, nella formulazione originaria⁽³⁷⁾, stabiliva infatti che il Comune, sulla base della preventiva comunicazione di una 'proposta di accertamento' da parte dell'ufficio finanziario competente, poteva 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 provarla"*. La proposta del Comune doveva essere *"(...) adottata con deliberazione della giunta comunale, sentito il consiglio tributario se istituito"*.

Nella successiva stesura - conseguente alla modifica apportata a brevissima distanza dalla prima versione⁽³⁸⁾ - l'originaria formula adottata dal legislatore che, evidentemente, configurava l'apporto del Consiglio Tributario alla stregua di un *mero parere facoltativo non vincolante* (desumibile dalla formula *"sentito il consiglio tributario"*), viene modificata, nel senso di prevedere la possibilità per il Comune di ottenere *un parere tecnico qualificato*, ricorrendo al cd. 'principio di avvalimento' (desumibile dalla formula *"avvalendosi della collaborazione del Consiglio Tributario"*).

Il richiamo al 'principio di avvalimento', va qui inteso come *relazione in forza della quale un soggetto utilizza le capacità organizzative e tecniche proprie di un altro apparato organizzativo, pur conservando la titolarità e l'esercizio della funzione*. Trattasi di un tipo particolare di aggregazione tra due strutture legate da un rapporto di dipendenza funzionale del soggetto utilizzato nei confronti del soggetto che se ne avvale⁽³⁹⁾. Tale relazione va, altresì, correlata all'autonoma potestà regolamentare generale dei Comuni, come attualmente disciplinata dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n.446⁽⁴⁰⁾.

L'articolo 44 del DPR 600/73 – collocato in tale contesto generale – ci pare infine **il riferimento normativo univoco e attuale al fine dell'istituzione del Consiglio Tributario**, quale organo consultivo della Giunta Municipale, e della regolamentazione del suo funzionamento. Il 'rapporto' fra Comune e Consiglio Tributario, così inteso, può ritenersi immutato pur a seguito della revisione sostanziale dell'intero meccanismo

³⁶ Recante Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, in Gazzetta Ufficiale n. 268 del 16 ottobre 1973.

³⁷ Partecipazione dei Comuni all'accertamento (testo in vigore dal 1 gennaio 1974 al 27 aprile del 1980).

³⁸ Articolo 44 del DPR 600/1973, modificato dall'articolo 13 dalla Legge del 13/04/1977 n. 114 (testo in vigore dal 17 aprile 1977).

³⁹ Nel caso di specie esso può intendersi come un *sub procedimento* nell'ambito di quello più generale che concretizza la collaborazione fra Comune e ufficio dell'ente accertatore.

⁴⁰ Recante: Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'IRPEF e istituzione di un'addizionale regionale a tale imposta nonché riordino della disciplina dei tributi locali, in Gazzetta Ufficiale del 3 novembre 1997, n. 298 - S.O. n. 252.

partecipativo dei Comuni all'accertamento - recato del Decreto-legge del n. 78/2010 - che segna la fine del 'regime propositivo' a motivo della sua pratica inefficacia⁽⁴¹⁾.

Il meccanismo di collaborazione innescato dalle 'proposte reciproche' non è risultato, infatti, realmente funzionale, né all'attività di controllo degli uffici finanziari, stretta in una tempistica spesso incompatibile con l'*iter* alquanto macchinoso previsto dalla norma, né alla concreta possibilità degli enti locali di impegnarsi nell'elaborazione di proposte di accertamento di maggiore spessore tecnico rispetto a quelle formulate dagli stessi uffici finanziari. Tant'è che sia l'Amministrazione finanziaria⁽⁴²⁾ sia la giurisprudenza prevalente⁽⁴³⁾, hanno finito per convergere sull'assunto che *il mancato invio ai Comuni della 'proposta' non intaccava la legittimità sostanziale e formale dell'atto di accertamento*. La pratica applicazione operativa e l'evoluzione interpretativa della normativa pregressa, fanno ritenere che, con l'articolo 18 del D.L. 78/2010⁽⁴⁴⁾, il legislatore ha inteso dare maggiore efficacia alla partecipazione dei comuni all'attività di accertamento e di contrasto all'evasione fiscale e contributiva, attraverso una revisione della disciplina contenuta nell'articolo 44 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e nell'articolo 1 del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248⁽⁴⁵⁾.

L'intervento legislativo tende a una ridefinizione dell'attività di partecipazione degli Enti Locali con l'Agenzia delle entrate, la Guardia di Finanza, l'INPS e l'Agenzia del territorio, finalizzandola alla *segnalazione di elementi utili ad integrare i dati contenuti nelle dichiarazioni dei contribuenti per la determinazione di maggiori imponibili fiscali e contributivi*. L'insieme di tali attività è realizzato per il tramite del Consiglio Tributario, la cui istituzione è resa obbligatoria dalla norma di che trattasi, ancorché un eventuale inadempimento non sembra pregiudicare, almeno in linea di principio, l'attività collaborativa⁽⁴⁶⁾.

A tal fine, la partecipazione dei comuni è funzionale alla comunicazione all'Agenzia delle entrate, alla Guardia di Finanza e all'INPS delle cd. 'segnalazioni qualificate', il cui ambito

⁴¹ Tale, del resto, è l'inquadramento definito dal Ministero delle Finanze con riferimento all'art. 44 del DPR 600/73, nella Circolare n. 4 del 15/09/1975.

⁴² Ministero delle Finanze - Imposte Dirette - Risoluzione n. 3085 del 18/04/1983.

⁴³ Cfr. per tutte: Commissione Tributaria Centrale, Decisione n. 6235/1997.

⁴⁴ In vigore dal 31 maggio 2010.

⁴⁵ Cfr. Relazione all'articolo 18 – Partecipazione dei comuni all'attività di accertamento tributario e contributivo.

⁴⁶ Del resto, la disciplina recata dall'18 del D.L. 78/2010 configura la partecipazione dei Comuni all'accertamento di tributi e contributi come segnalazione, per altro non obbligatoria, di elementi utili ad integrare i dati contenuti nelle dichiarazioni presentate dai contribuenti per determinare maggiori imponibili fiscali contributivi.

può essere tutt'ora ricondotto al provvedimento emanato del Direttore dell'Agenzia delle entrate nel dicembre 2007⁽⁴⁷⁾.

Per agevolare tale forma di collaborazione, viene introdotto l'obbligo di costituzione del Consiglio Tributario per i *comuni con popolazione superiore a cinquemila abitanti* che non vi abbiano già provveduto.

Per i comuni con popolazione inferiore a cinquemila abitanti, che non siano già dotati del Consiglio Tributario è, invece, previsto l'obbligo di riunirsi in *consorzio*, da costituire secondo le pertinenti disposizioni del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, ai fini della successiva istituzione del Consiglio tributario⁽⁴⁸⁾.

Circa la tempistica istitutiva, il regolamento per l'istituzione del Consiglio Tributario va adottato dal Consiglio comunale *entro 90 giorni dall'entrata in vigore del D.L. 78/2010*⁽⁴⁹⁾.

Di rilievo, per le implicazioni sul piano dell'onere gestionale, appare il comma 2 bis dell'articolo 18, inserito durante l'esame del provvedimento al Senato, che dispone che gli **adempimenti organizzativi** connessi ai predetti interventi normativi siano svolti con le *risorse umane, finanziarie e strumentali disponibili a legislazione vigente*⁽⁵⁰⁾.

Quanto alla *composizione* del Consiglio Tributario, è da ritenere che sia strettamente connessa al ruolo che esso è chiamato a svolgere, da ricercare, come già messo in evidenza, nell'espletamento di funzioni consultive all'indirizzo della Giunta.

Può essere utile, a tal proposito, richiamare il contenuto del già citato intervento regolamentare ex circolare del Ministero delle Finanze n. 4 del 1975⁽⁵¹⁾, volto a risolvere alcuni dubbi a suo tempo rappresentati a livello istituzionale.

⁴⁷ Cfr. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 187461 del 3 dicembre 2007.

⁴⁸ In vero, tale previsione, contenuta nel comma 2, lettera b) dell'articolo 18 del D.L. n. 78/2010 è, allo stato, gravata da una notevole criticità, connessa alla scelta del legislatore di ricorrere, per i comuni minori, allo strumento del consorzio quale forma organizzativa di gestione associata dei Consigli Tributarî. Nell'ambito della manovra di contenimento della spesa pubblica, di cui alla Legge 23 dicembre 2009, n. 191 ("legge finanziaria 2010") è stata, infatti, prevista la riduzione progressiva, per ciascuno degli anni 2010, 2011 e 2012, del contributo ordinario base, a valere sul fondo ordinario di finanziamento dei bilanci degli enti locali. Il comma 183 dell'articolo 1 della citata legge, demanda la riduzione proporzionale del contributo in questione al Ministro dell'interno che, per ciascuno degli anni interessati, provvederà con propri decreti alla corrispondente riduzione del contributo spettante ai singoli enti *"per i quali nel corso dell'anno ha luogo il rinnovo dei rispettivi consigli"*. Viene, invece, riservata alle regioni a statuto speciale l'adozione di disposizioni idonee a realizzare le finalità di risparmio in questione, nonché l'emanazione delle relative norme di attuazione. In ragione di tali riduzioni di spesa, il successivo comma 186, dispone la "soppressione" di una serie di figure organizzative adottate nel tempo dagli enti locali, e fra l'altro, alla lettera e), precisamente dei "consorzi di funzioni tra gli enti locali". Con riferimento a tale contesto normativo, gli "istituendi" consorzi andranno pertanto soppressi man mano che si procederà al rinnovo dei Consigli comunali che ad essi partecipano.

⁴⁹ E' da ritenere che il termine abbia carattere ordinatorio.

⁵⁰ Tale limitazione economica non dovrebbe riguardare eventuali indennità attribuite ai soggetti chiamati a ricoprire l'incarico di *componenti* del Consiglio. E tuttavia, occorrerà considerare le disposizioni recate dall'art. 5, comma 5, del D.L. 78/2010 in materia di riduzione del costo degli apparati politici ed amministrativi.

⁵¹ Cfr. infra, nota 41.

I chiarimenti allora forniti in relazione agli specifici quesiti posti, anche alla luce delle innovazioni normative intervenute, consentono di considerare attuali i seguenti criteri:

1) - non esiste alcuna disposizione che impedisca la nomina a componente del Consiglio tributario di persona che abbia la qualità di consigliere comunale. Deve invece ritenersi in contrasto con la natura consultiva delle funzioni di detto Consiglio, nei confronti della Giunta comunale, la nomina a componente del Consiglio tributario di un membro della giunta stessa. Peraltro, sempre in considerazione del carattere consultivo dell'attività di detto organo, possono essere scelti a farne parte anche persone estranee all'Amministrazione e che, comunque, possano contribuire effettivamente, per competenza e qualificazione professionale, alla corretta formazione dell'accertamento tributario⁽⁵²⁾;

2) analogamente, nessuna disposizione di legge rende necessaria - né d'altro canto impedisce - la nomina del funzionario responsabile del Servizio tributario comunale a componente del Consiglio tributario;

3) il numero dei componenti il Consiglio medesimo può essere liberamente fissato dal Consiglio comunale, avendo cura di garantire, da un lato, l'effettiva collegialità dell'organo, anche nel suo funzionamento, e dall'altro la sua concreta efficienza.

5. Strumenti operativi: a) il sistema informativo della fiscalità

Il Decreto Legislativo n. 23/2011 - articolo 2, comma 10, lettera e) - dispone l'*integrazione del sistema informativo della fiscalità*⁽⁵³⁾, nella parte accessibile ai Comuni, "*(...) con i dati relativi alla fiscalità locale, al fine di assicurare ai comuni i dati, le informazioni e i servizi necessari per la gestione dei tributi*" a cui partecipano e/o che saranno loro attribuiti o devoluti nel corso del processo di realizzazione della nuova finanza locale e di formulare le previsioni di entrata. Con riguardo, in particolare, alla 'fiscalità immobiliare', il sistema informativo dovrà assicurare "*(...) comunque l'interscambio dei dati relativi all'effettivo utilizzo degli immobili, con particolare riferimento alle risultanze catastali, alle dichiarazioni presentate dai contribuenti, ai contratti di locazione*" nonché alla "*(...) somministrazione di energia elettrica, di servizi idrici e del gas relativi agli immobili ubicati nel proprio territorio*". Tale disposizione, che può ritenersi rafforzativa di altra già contenuta nell'articolo 19 del D.L. 78/2010, relativa alla costituzione della 'Anagrafe Immobiliare Integrata' gestita dall'Agenzia del Territorio e richiamata dal comma 3 dell'articolo 18 dello stesso decreto a

⁵² Questione a margine è quella se sia possibile chiamare a far parte del Consiglio Tributario, quali 'soggetti estranei all'amministrazione locale', gli appartenenti al corpo della Guardia di Finanza e/o il personale delle Agenzie fiscali. Per quanto emerge dagli schemi di regolamento istitutivo, la partecipazione a tale organismo dei citati soggetti è considerata *incompatibile*.

⁵³ Evoluzione della base informativa costituita dall'*Anagrafe Tributaria*, il *Sistema Informativo della fiscalità*, in atto gestito da SOGEI, è costituito dalle strutture previste dal decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, e da altri organismi che a vario titolo operano al suo interno. Rientrano in particolare nel sistema: il Dipartimento delle finanze; le Agenzie fiscali (Entrate, Dogane, Territorio e Demanio); l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato; la Guardia di finanza; Equitalia S.p.A.; la Scuola superiore dell'economia e delle finanze; la SOSE. Sotto l'aspetto tecnico si veda: Giuseppe Lacerenza, *L'evoluzione del Sistema Informativo della fiscalità. Il nuovo paradigma dei servizi* - Roma, 21 maggio 2007, in [FORUM PA](#).

proposito della collaborazione fra la stessa Agenzia e i Consigli Tributari, ha chiaramente lo scopo di fornire ai Comuni un ampio ventaglio di elementi conoscitivi da utilizzare nell'ambito della loro partecipazione all'accertamento.

L'obiettivo è quello di realizzare "(...) *un sistema integrato e coordinato di gestione delle banche dati tributarie, al fine di valorizzare il patrimonio informativo, razionalizzarne i processi di governo e potenziare i sistemi di controllo centrali e locali*"⁽⁵⁴⁾.

Si tratta di un patrimonio di enormi dimensioni e di rilevante valore per la pubblica amministrazione, costituito da archivi informatici quali: l'anagrafe generale dei contribuenti; le dichiarazioni dei redditi; l'IVA, le tasse doganali e le accise; i pagamenti di imposte e contributi; le proprietà immobiliari e demaniali; il prelievo erariale sulla raccolta dei giochi pubblici; le tasse automobilistiche; gli esiti dei controlli delle dichiarazioni; le statistiche sui contribuenti, sulle basi imponibili e sugli oggetti d'imposta.

L'accesso dei Comuni ai *database* della fiscalità trova un primo punto di avvio già nell'articolo 3, comma 153, della Legge 23/12/1996, n. 662 con l'attivazione del SIALTEL (Sistema di Interscambio Anagrafe Tributaria ed Enti Locali), nato dall'esigenza di istituire *un sistema di comunicazioni tra l'allora Ministero delle Finanze, le Regioni e gli enti locali per consentire loro di gestire la propria autonomia impositiva*.

Attraverso tale sistema, i Comuni autorizzati disponevano *online* di:

- informazioni anagrafiche e di residenza su persone fisiche;
- informazioni anagrafiche e di residenza su società ed enti;
- informazioni contabili su persone fisiche e su società relativamente ai dati contenuti nelle dichiarazioni dei redditi presentate;
- informazioni su persone fisiche e società relativamente agli atti del registro.

L'evoluzione di tale strumento – caratterizzata dalla 'migrazione' da SIALTEL a SIALTEL v2.0–Punto Fisco – oltre a garantire un più adeguato standard di sicurezza del sistema a tutela della *privacy*, attualmente consente di visualizzare le stesse informazioni contenute in SIALTEL ma con un maggiore grado di aggiornamento e di articolazione⁽⁵⁵⁾. Il sistema permette, inoltre, ai soggetti autorizzati⁽⁵⁶⁾ di accedere ai cd. 'dati sensibili'⁽⁵⁷⁾ e prevede operazioni mirate di *file transfer* per la gestione di flussi di dati in entrata e, in via funzionale limitata alla cooperazione al contrasto all'evasione, in uscita.

⁵⁴ Audizione del presidente di SOGEI SpA, Sandro Trevisanato, e dell'amministratore delegato di SOGEI SpA, Aldo Ricci (Senato, seduta del 12/02/2009, in www.senato.it).

⁵⁵ Accelerato dal provvedimento 18 settembre 2008 del Garante per la Privacy all'Agenzia delle Entrate, che aveva evidenziato, attraverso gli accertamenti ispettivi effettuati, "*criticità, in ambito sia informatico, sia organizzativo*", il passaggio a SIALTEL v2.0 – Punto Fisco è stato caratterizzato da una sempre più qualificata offerta di servizi di cooperazione informatica.

⁵⁶ L'accesso è esteso agli Enti previdenziali, ai Tribunali e alle Camere di Commercio.

⁵⁷ I *dati sensibili* rappresentano un sottoinsieme dei dati personali quali ad esempio: informazioni relative alla salute di un soggetto, alla vita sessuale, la partecipazione ad associazioni di categoria, a partiti, le trattenute sindacali, cartelle cliniche, rilevazioni di presenze, curricula, ecc.

In questo specifico contesto si è già da tempo avviato un concreto rapporto di collaborazione dei Comuni all'attività istituzionale di controllo e accertamento dell'Agenzia delle entrate e della Guardia di Finanza, costituito dalla segnalazione da parte dei Comuni di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento⁽⁵⁸⁾.

6. Strumenti operativi: b) le segnalazioni qualificate

Come rilevato più sopra, l'ambito operativo della collaborazione di cui è cenno va tutt'ora ricondotto al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del dicembre 2007⁽⁵⁹⁾.

L'attività in questione va considerata 'prodromica' all'accertamento vero e proprio, pur se si concretizza in interventi segnaletici sempre più funzionali all'effettiva attività accertatrice. Il provvedimento in questione fa parte di un insieme di disposizioni direttoriali (delle Agenzie delle entrate e del Territorio), attuative dell'articolo 1 del decreto legge 30 settembre 2005, n. 203 (convertito con legge 2 dicembre 2005, n. 248)⁽⁶⁰⁾.

L'obiettivo è quello di fornire informazioni relative a dichiarazioni dei redditi, contratti di locazione immobiliare e di somministrazione di servizi legati agli immobili, contratti registrati presso la conservatoria dei registri immobiliari non allineati con il Catasto, appunto le tipologie delle *segnalazioni qualificate* e delle *modalità di segnalazione*.

Va precisato che, per effetto del richiamo all'articolo 44 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, contenuto nel comma 1 del citato articolo 1 del D.L. 203/2005 e del rinvio, contenuto nello stesso articolo 44, agli accertamenti di cui all'articolo 38, quarto comma e seguenti, sempre del DPR 600/1973, le segnalazioni in questione dovranno riguardare soltanto *persone fisiche* nei confronti delle quali l'ufficio tributario può *determinare sinteticamente* il reddito complessivo *sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta*.

Si tratta, dunque, di una tipologia di controllo dei redditi riconducibile all'ambito del cd. *redditometro*, strumento di ricostruzione del reddito imponibile a partire da uno 'scostamento' fra quanto dichiarato e quanto 'accertabile' sulla base a indicatori di redditività qualificati⁽⁶¹⁾.

⁵⁸ Cfr. Argentino D'Auro, *La partecipazione dei comuni all'accertamento dei tributi erariali* – Bologna, 2010.

⁵⁹ Il provvedimento in questione, al punto 12, detta altresì disposizioni di coordinamento rispetto alle competenze dell'Agenzia del Territorio.

⁶⁰ Provvedimento Agenzia delle entrate 2006, sulla fornitura dichiarazioni dei redditi; Provvedimento Agenzia delle Entrate 3 dicembre 2007 sugli ambiti di intervento e le modalità della partecipazione; Provvedimento Agenzia del Territorio 16 giugno 2008, sulla fornitura di dati massivi delle Conservatorie dei Registri immobiliari disallineati rispetto al catasto; Provvedimento Agenzia delle Entrate 26 novembre 2008 sulle modalità di segnalazione telematica da parte dei Comuni.

⁶¹ Oltre l'articolo 38 del DPR 600/1973 e il Provvedimento del 2007, per i riferimenti operativi, cfr. il DM del 10/02/1992 e la Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 2/E del 23/02/2007.

L'articolo 18 del D.L. n. 78/2010, nel riformulare la disciplina della partecipazione dei Comuni all'attività di accertamento non può considerarsi innovativo rispetto a quanto previsto dal D.L. 203/2005, mirando piuttosto al rafforzamento del sistema di gestione compartecipata del contrasto all'evasione fiscale, evidenziando situazioni sintomatiche di fenomeni evasivi, con particolare riguardo all'economia sommersa ed all'utilizzo del patrimonio immobiliare in evasione delle relative imposte.

Restano, dunque, ancora coerenti con tale finalità i criteri dettati nel Punto 3 del pluricitato Provvedimento direttoriale del 2007 che definisce le 'segnalazioni qualificate' come *"le posizioni soggettive in relazione alle quali sono rilevati e segnalati atti, fatti e negozi che evidenziano, senza ulteriori elaborazioni logiche, comportamenti evasivi ed elusivi"*.

Coerentemente con tale impostazione, si può ritenere ancora attuale il richiamo ai **cinque ambiti di intervento rilevanti per le attività istituzionali dei Comuni e per quelle di controllo fiscale dell'Agenzia delle entrate**, e ai rispettivi criteri funzionali, già così individuati:

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

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

c) proprietà edilizie e patrimonio immobiliare, relativamente a *soggetti persone fisiche* nei cui confronti risulta: la proprietà o diritti reali di godimento di:

c1) - unità immobiliari diverse da abitazioni principali, non indicate nelle dichiarazioni dei redditi,

c2) - unità immobiliari abitate, in assenza di contratti registrati, da residenti diversi dai proprietari o dai titolari dei diritti reali di godimento ovvero da soggetti non residenti nelle stesse,

c3) - ovvero, la notifica di avvisi di accertamento per omessa dichiarazione ICI, in assenza di dichiarazione dei connessi redditi fondiari ai fini dell'imposizione diretta,

c4) - la notifica di avvisi di accertamento per omessa dichiarazione TaRSU o Tariffa rifiuti in qualità di occupante dell'immobile diverso dal titolare del diritto reale, in assenza di contratti di locazione registrati ovvero di redditi fabbricati dichiarati dal titolare del diritto reale ai fini dell'imposizione diretta,

c5) - o ancora, l'avvio della procedura di revisione di rendita catastale ex legge finanziaria 2005⁶²), per unità immobiliari diverse dall'abitazione principale,

d) residenze fittizie all'estero, relativamente a soggetti che, pur risultando formalmente residenti fuori dall'Italia, avendo richiesto la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione all'AIRE – Anagrafe e censimento degli italiani all'estero⁶³), hanno di fatto nel comune il domicilio ovvero la residenza ai sensi dell'art. 43, commi 1 e 2, del codice civile;

e) disponibilità di beni indicativi di capacità contributiva, relativamente a *soggetti persone fisiche* che risultano avere la disponibilità, anche di fatto, di beni e servizi di cui alla tabella allegata al decreto ministeriale 10 settembre 1992, come sostituita dal decreto ministeriale 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*.

Quanto al punto e) occorre fare una precisazione rispetto all'attualità del riferimento normativo. Invero, l'utilizzazione di 'indicatori di redditività' dei contribuenti su base 'sintetica', cioè tratta dalla disponibilità, anche di fatto, di particolari beni e/o servizi, è stata finora ancorata all'elencazione contenuta nella tabella aggiornata allegata al Decreto del 1992, comprendente i seguenti riferimenti:

- Navi e le imbarcazioni da diporto
- Automobili e gli altri mezzi di trasporto a motore
- Camper
- Aerei
- Cavalli e riserve di caccia
- Immobili: residenze principali e secondarie
- Spese per colf
- Assicurazioni di ogni tipo (escluse quelle relative all'utilizzo di veicoli a motore, vita, infortuni)
- Investimenti patrimoniali

⁶² L'art. 1, comma 336, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, ha previsto che i Comuni, "(...) constatata la presenza di immobili di proprietà privata non dichiarati in catasto ovvero la sussistenza di situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali per intervenute variazioni edilizie, richiedono ai titolari di diritti reali sulle unità immobiliari interessate la presentazione di atti di aggiornamento redatti ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701. 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".

⁶³ Si tratta delle *persone fisiche* che, prevalentemente per ragioni di lavoro o di studio, anche al fine di evitare doppie imposizioni, chiedono di essere considerati residenti all'estero e di essere iscritti nell'elenco previsto dalla Legge 27 ottobre 1988, n. 470 e dal Regolamento di esecuzione di cui al DPR 6 settembre 1989, n. 323. La norma in esame si collega, inoltre, a quanto stabilito dall'articolo 83, cc. 4,11,16,17, del D.L. 118/2008, convertito nella Legge n.133/2008, in base al quale i Comuni devono accertare l'effettiva cessazione della residenza nel proprio territorio di tutti i cittadini che si iscrivono all'AIRE. Il relativo controllo deve essere effettuato su tutte le residenze all'estero intervenute con effetto successivo al 1° gennaio 2006.

Si tratta di una elencazione in parte anche ‘datata’, ma che comunque dovrà essere presto coordinata con il ‘tracciamento’ di acquisti di beni e servizi d’importo superiore a 3600 euro, previsto dall’articolo 21 del D.L. n.78/2010, la cui entrata in vigore, già prevista a partire dal 1° maggio 2011, è stata differita, in ultimo, al 1° luglio 2011⁶⁴).

Va da sé, infatti, che acquisti consistenti, non giustificati da reddito adeguato né da risorse patrimoniali accumulate nel tempo, di beni e servizi costituenti più adeguati parametri ed elementi di rideterminazione del reddito, entreranno necessariamente a far parte di un nuovo ‘paniere’ che andrà a sostituire e/o integrare quello definito nei decreti del 1992.

Nella prospettiva di crescita del *sistema informativo della fiscalità* di cui più sopra è cenno, le ‘segnalazioni qualificate’ vengono trasmesse dai Comuni in ‘modalità web’, cioè tramite apposita procedura disponibile al sistema SIALTEL – Punto Fisco.

Trattandosi di un ‘interscambio’ di notizie dal quale può scaturire un incrocio di dati significativi ai fini del contrasto all’evasione, i Comuni sono a loro volta sostenuti, nella predisposizione delle ‘segnalazioni qualificate’, dalla possibilità di interrogare le basi dati rese loro disponibili nell’ambito dello stesso sistema SIALTEL – Punto Fisco.

Si tratta, in sostanza, dell’acquisizione di flussi informativi riguardanti, in atto, i seguenti ambiti informativi:

- forniture di energia elettrica
- forniture di gas
- dichiarazioni dei redditi
- dichiarazioni di successione che abbiano per oggetto immobili
- contratti di locazione
- bonifici bancari e postali per ristrutturazioni edilizie

I flussi dei dati, resi disponibili in modalità testo, richiedono in genere un successivo controllo di conformità e una rielaborazione. Ciò può avvenire attraverso applicazioni informatiche diffuse e di uso comune, ovvero tramite procedure informatiche complesse (ormai rese disponibili nei canali di mercato) da utilizzare per l’estrazione e la comparazione quantitativa e qualitativa dei dati.

Una volta costruite le ‘segnalazioni qualificate’, raccordate agli ambiti di intervento predefiniti, queste possono essere trasmesse, sempre tramite apposita procedura via web che consente la formulazione, la modifica e la definitiva acquisizione di ciascuna segnalazione.

⁶⁴ Cfr. i Provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle entrate 22 dicembre 2010 e 14 aprile 2011. Si vedano, inoltre, le istruzioni operative, dettate all’indirizzo dei soggetti su cui ricade l’obbligo di segnalazione, contenute nella Circolare dell’Agenzia delle entrate, n.24/E del 30 maggio 2011.

I Comuni avranno, altresì, riscontro dello stato di 'lavorazione' delle segnalazioni, in particolare rispetto alla loro effettiva utilizzazione nell'ambito di uno specifico avviso di accertamento e, in definitiva, a riscontro della 'proficuità' della segnalazione stessa rispetto alla liquidazione della compartecipazione al gettito scaturente del controllo innescato.

Va, infine, segnalato che – a modifica di quanto inizialmente previsto dal D.L. n. 203/2005 in tema di quota di compartecipazione e di base di commisurazione – il Decreto Legislativo n. 23 del 2011, nell'elevare al 50% la quota dei tributi statali riconosciuta ai Comuni per la partecipazione all'attività di accertamento, ha stabilito che il relativo importo è attribuito *"in via provvisoria anche in relazione alle somme riscosse a titolo non definitivo"*.

7. Prime considerazioni sui risultati

Secondo quanto reso noto dal Direttore dell'Agenzia delle entrate, in sede di audizione parlamentare nel dicembre del 2010, nell'ambito delle tipologie di segnalazione previste dal pluricitato provvedimento del 2007, al 31 dicembre 2010 si sono avuti i seguenti riscontri:

Totale segnalazioni trasmesse dai comuni alle Direzioni Provinciali dell'Agenzia delle entrate	10.700
DI CUI	
Totale segnalazioni già lavorate dalle Direzioni Provinciali e collegate ad un atto di accertamento (unificato e/o registro)	1.700
Totale segnalazioni ancora in lavorazione dalle Direzioni Provinciali	7.000
Totale segnalazioni archiviate dalle Direzioni Provinciali	2.000

Fonte: Audizione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 6 dicembre 2010 - Senato della Repubblica Commissione Finanze e Tesoro.

Nel complesso, la distribuzione percentuale delle tipologie di segnalazione è stata la seguente:

AMBITO	DISTRIBUZIONE PER AMBITO	%
A	Segnalazione Commercio e Professioni	7%
B	Urbanistica e Territorio	8%

C	Proprietà Edilizie e Patrimonio Immobiliare	65%
D	Segnalazione Residenze Fiscali all'estero	2%
E	Beni Indicanti Capacità Contributiva	18%
TOTALE		100%

Fonte: Audizione cit. – A = Commercio e Professioni, B = Urbanistica e Territorio, C = Proprietà edilizie e Patrimonio immobiliare, D = Residenze fittizie all'estero, E = Disponibilità di beni indicativi di capacità contributiva.

Si tratta, ovviamente, di un primo parziale riscontro che richiederà ulteriori rilevazioni statistiche precisamente in ordine al *trend* di 'rendimento' dell'attività dei Comuni rispetto al contrasto dell'evasione⁽⁶⁵⁾, ma è un riscontro che già consente di rilevare alcune 'tendenze caratteristiche' del coinvolgimento dei Comuni al contrasto dell'evasione fiscale. Emerge evidente l'attitudine dei Comuni a individuare posizioni reddituali espressive di capacità contributiva nel settore della fiscalità immobiliare, indice questo, sia della 'naturale' propensione dell'ente a meglio conoscere le posizioni urbanistiche radicate nel proprio territorio sia, nella prospettiva di 'localizzazione' del sistema impositivo, della garanzia di un'ottimale gestione precisamente dei tributi in vario modo connessi alla proprietà edilizia e al patrimonio immobiliare, come del resto confermato dall'esperienza di quasi tutti gli ordinamenti, dove quella immobiliare è una delle aree in cui la fiscalità locale interviene con maggior efficacia ed efficienza⁽⁶⁶⁾.

Altrettanto evidente è il rapporto fra 'segnalazioni trasmesse' e 'segnalazioni in lavorazione' che, sbilanciato a favore di queste ultime, pare indicativo quantomeno della necessità di approfondimento e di raccordo con l'attività istruttoria a carico dell'Agenzia delle entrate e della Guardia di Finanza, a conferma della concreta utilizzabilità in sede di accertamento delle segnalazioni trasmesse.

Più in generale, si può notare che la partecipazione dei Comuni all'attività di accertamento, per come sin qui tratteggiata, prevede la raccolta e la trasmissione di molte informazioni riguardanti varie attività dell'economia locale, collocandosi su fronti d'intervento che spaziano in ambiti che potrebbero rivelarsi troppo 'eterogenei' rispetto alle esigenze proprie di una fiscalità locale.

⁶⁵ Un riscontro tuttavia emerge da altre analisi effettuate a livello locale. Cfr. Antonino Gentile, *La partecipazione dei Comuni all'accertamento dei tributi erariali*, relazione presentata al Convegno *Il territorio fiscale. Livelli di governo nell'attuazione dei tributi*, organizzato dall'Agenzia delle Entrate dell' Emilia-Romagna, dalla Scuola Superiore di Alti Studi Tributari dell'Università di Bologna e dall'Anci Emilia-Romagna - Bologna il 16 giugno 2010, in federalismi.it n.21/2010.

⁶⁶ Cfr. Loris Tosi, *La fiscalità locale nel disegno di legge sul federalismo*, atti del Convegno 'Il punto sul federalismo fiscale' – Università di Padova, 22 settembre 2008.

E' il caso, in particolare, del 'concerto' con l'Agenzia delle entrate nell'accertamento sintetico dei redditi delle persone fisiche, ancora finalizzato alle caratteristiche di una 'collaborazione' in prospettiva di 'partecipazione al gettito' di una fiscalità sostanzialmente accentrata.

La realizzazione, a regime, di una sistema autonomo e indipendente di 'fiscalità locale', suggerirebbe una decisa concentrazione sulla fiscalità immobiliare, mentre le 'altre' segnalazioni potrebbero mantenere una natura probatoria 'privilegiata'.