



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

## La nuova autonomia tributaria dei Comuni

di *Agostino Ennio La Scala*

### Abstract

Although the term “fiscal federalism” is already consolidated into the Italian fiscal legislation, referring to the Municipalities too, the analysis of the recent provisions established by the implementation of art. 119 of the Italian Constitution (as reformed in 2001), shows that tax Italian system is still strongly centralized.

Local levies are almost completely regulated by central government, attributing to the Municipalities’ power only few possibilities of developing. From the other side, up to now, Municipalities haven’t been fully exercise their fiscal powers in handling local taxation, delegating the assessment and collecting of their own revenues to other subjects, public and private ones.

**SOMMARIO:** 1. *I principi e i criteri direttivi in materia di autonomia tributaria dei Comuni e la loro attuazione distante dagli obiettivi sanciti nella Costituzione.* – 2. *Il quadro del nuovo sistema di autonomia tributaria dei Comuni.* – 3. *Il ritorno della finanza derivata attraverso i trasferimenti perequativi.* – 4. *La nuova imposta di soggiorno.* - 5. *I nuovi connotati dell’imposta di scopo.* – 6. *L’anticipazione dell’imposta municipale propria e l’istituzione del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi.* – 7. *La travagliata partecipazione dei Comuni all’accertamento dei tributi erariali.* – 8. *Tutela dell’interesse fiscale e mancata interpretazione del ruolo di ente impositore: problematiche relative all’accertamento e alla riscossione dei tributi locali di spettanza comunale.*

### 1. *I principi e i criteri direttivi in materia di autonomia tributaria dei Comuni e la loro attuazione distante dagli obiettivi sanciti nella Costituzione*

I principi e i criteri direttivi riguardanti la finanza degli enti locali<sup>1</sup> sono sanciti nel capo III della legge delega n. 42 del 2009 avente ad oggetto, come noto, la delega al Governo in materia di “federalismo fiscale”, in attuazione dell’art. 119 Cost.

<sup>1</sup> Sul tema, in generale, senza alcuna pretesa di esaustività, con riferimento ai contributi più recenti, v. F. Amatucci, *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, Torino, Giappichelli, 2010; P. Boria, *La finanza locale*, in *Il sistema tributario*, Torino, Utet, 2008, 905 e ss. e gli ampi richiami bibliografici; L. Del Federico, *I lineamenti della nuova finanza locale ed i relativi margini di autonomia statutaria*, in Riv. dir. fin., 1992, 65 e ss.; A. Di Pietro, *Le regioni nella*

L'art. 11, in particolare, in modo simile a quanto dettato in materia di autonomia finanziaria e tributaria delle regioni, opera una classificazione delle spese, individuando per ogni categoria le fonti di finanziamento.

Le spese sono raggruppate in tre gruppi: quelle fondamentali, in quanto riconducibili alle funzioni di cui all'art. 117, comma 2°, lett. p) Cost.; quelle relative ad altre funzioni e quelle finanziate con i contributi speciali e con i fondi comunitari dell'Unione europea.

Il finanziamento "integrale" delle spese fondamentali, nonché dei livelli essenziali delle prestazioni ad esse inerenti, sulla base del fabbisogno *standard*, viene assicurato da "compartecipazioni al gettito di tributi erariali e regionali, da addizionali a tali tributi....e dal fondo perequativo".

La categoria residuale delle spese non fondamentali viene, invece, finanziata con il gettito dei "tributi propri, con compartecipazioni al gettito di tributi e con il fondo perequativo basato sulla capacità fiscale per abitante".

L'espressione più convincente dell'impegnativo concetto del "federalismo fiscale" si rinviene, tuttavia, nella lett. e) dell'art. 11 della legge delega, ove viene sancito il tramonto della finanza derivata basata sui trasferimenti statali e regionali per le prime due categorie di spese, anche se temperato dall'eccezione degli stanziamenti perequativi e dei "contributi erariali e regionali in essere sulle rate di ammortamento dei mutui contratti".

I principi della legge delega sono stati attuati con il decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 che reca l'altisonante titolo "Disposizioni in materia di *federalismo fiscale municipale*" (di seguito "decreto attuativo").

Si anticipa subito che, a prescindere dai titoli delle citate norme, riteniamo che quello fin qui delineato possa essere definito un sistema di decentramento più o meno avanzato, lontano, comunque, dal modello *federalista* tratteggiato dalla riforma del titolo V della Costituzione<sup>2</sup>, fondato sull'equi-ordinazione dei diversi livelli di governo della Repubblica

---

*nuova costituzione tributaria*, in AA.VV., *Il federalismo preso sul serio*, Bologna, 1996, 99 e ss.; ID., *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale*, in Rass. Trib., 2006, 245 e ss.; F. Gallo, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in Rass. Trib., 4, 2005, 1033 e ss.; V. Ficari, *Scintille di autonomia tributaria regionale e limiti interni e comunitari*, in Rass. Trib., 2002, 1226 e ss.; M. C. Fregni, *Riforma del Titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in Rass. Trib., 2005, 683 e ss.; F. Osculati, *Tributi e altre entrate dei comuni*, in Riv. dir. fin., 2007, I, 111 e ss.; L. Salvini, *Federalismo fiscale e tassazione degli immobili*, in Rass. Trib., n. 6, 2010, 1607 e ss.; F. Tundo, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, Padova, 2002; A. Uricchio, *Tributi comunali e provinciali*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, VI, Milano, Giuffrè, 2006, 6021 e ss.

<sup>2</sup> Una tesi analoga può essere formulata anche con riguardo all'autonomia finanziaria e tributaria delle regioni a statuto ordinario, i cui principi e criteri direttivi sono delineati dagli artt. 7, 8, 9 e 10 della legge delega n. 42/2009. Sul tema, sia consentito rinviare a A. E. La Scala, *L'attuazione del c.d. "federalismo fiscale" nei rapporti Stato-Regioni*, in A. E. La Scala (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, Giappichelli, 2010, 125 – 183.

(art. 114 Cost.) anche in materia di autonomia finanziaria e tributaria (art. 119, 1° e 2° comma, Cost.).

L'ambizione di rendere l'ente comunale, quale livello di *governance* più prossimo alla cittadinanza sulla base del principio di sussidiarietà, un vero e proprio ente impositore, soggetto attivo e non soltanto mero destinatario del gettito, di prelievi tributari da lui stesso manovrabili, pur se entro i limiti dell'aderenza al sistema delle fonti del diritto e del principio di riserva di legge in materia tributaria, già ridimensionata in sede di redazione della legge delega n. 42/2009, non trova espressione in sede di attuazione della stessa, come si dimostrerà nei prossimi paragrafi.

Emerge, salvo quanto si dirà in tema di imposta di soggiorno e di imposta di scopo, la mancanza del riconoscimento di una vera e propria autonomia impositiva in capo agli enti territoriali. Se per tale debba intendersi, alla luce del combinato disposto degli artt. 23 e 119, commi 1° e 2° Cost., l'autonomia di scelta, attraverso l'esercizio della potestà regolamentare, con riferimento a taluni elementi dei tributi locali spettanti, all'interno di un'attività definitoria da parte della legge statale o regionale<sup>3</sup>, quali l'aliquota, la base imponibile, le modalità di accertamento e di riscossione<sup>4</sup> ed eventuali agevolazioni<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> Sul tema, A. Fedele, *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di Amatucci, Padova, Cedam, 1994, 178 e ss.; *ID.*, *La potestà normativa degli enti locali*, in Riv. dir. trib., 1998, I, 110 e ss., laddove viene affermato che i limiti alla capacità di espansione dell'autonomia tributaria degli enti locali, in particolare con riguardo alla disciplina dell'accertamento e della riscossione, sono attenuati dall'elasticità della riserva di legge ai sensi dell'art. 23 Cost.

Su analoghe posizioni riguardo al diverso grado di flessibilità del principio di riserva di legge in relazione all'esercizio del potere regolamentare, A. Giovanardi, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, Giuffrè, 2005. Si v. ancora A. Fantozzi, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in Riv. dir. Trib., 2005, I, 3 e ss.; L. Perrone, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in Riv. Dir. Trib., I, 2004, 1173 e ss.; *ID.*, *I tributi regionali propri derivati*, in Rass. Trib., n. 6, 2010, 1597 e ss. Sulla flessibilità della riserva di legge con riguardo al sistema tributario degli enti locali si rinvia, inoltre, a L. Perrone, *Appunti sulle garanzie costituzionali in materia tributaria*, in Riv. Dir. Trib., 1997, I, 583 e ss.; L. Tosi, *Finanza locale*, in Dig., sez. comm., aggiornamento, Torino, 2000, 290 e ss.

Per un'interessante indagine giuridica, storica e letteraria, G. Falsitta, *Giustizia distributiva, principio di proporzionalità e federalismo nell'opera di Dante Alighieri*, in Riv. dir. trib., 2011, 4, 369 e ss.

<sup>4</sup> Cfr. Carinci, *I limiti della potestà regolamentare degli enti locali*, in Riv. dir. trib., II, 1998, 186 e ss.

L'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997 recante norme generali sulla potestà regolamentare delle Province e dei Comuni, stabilisce, al 1° comma, che detti enti territoriali possono disciplinare le "proprie entrate" con regolamento, salva la fissazione degli elementi fondamentali della fattispecie impositiva, l'individuazione cioè del presupposto, dei soggetti passivi e della misura massima dell'aliquota dei singoli tributi. Margini di discrezionalità agli enti locali sono, inoltre, lasciati dal successivo comma 5° della medesima norma, in merito alla scelta del modello organizzativo di attuazione dei tributi e delle altre entrate locali, come meglio verrà precisato nell'ultimo paragrafo.

Si v. F. Amatucci, *I tributi di scopo e le politiche tariffarie degli enti locali*, in Rass. Trib., n. 5, 1261, laddove afferma che: "Il potere normativo dei Comuni..., nel rispetto degli artt. 23 e 119 Cost., si differenzia da quello delle regioni in quanto non consiste nell'imporre e disciplinare autonomamente il tributo, ma nello stabilire ed individuarne gli aspetti procedurali (accertamento e riscossione)...". Per quanto riguarda la determinazione delle tariffe, agli enti locali sono conferiti maggiori poteri. L'art. 12, comma 1°, lett. i) della legge delega n. 42/2009, stabilisce che: "gli enti locali potranno, nel rispetto delle normative di settore e delle delibere delle

Dal nuovo quadro normativo non emerge, in altri termini, l'espressione di un'*autonomia finanziaria di entrata* a favore dei Comuni, da cui discenderebbe la titolarità di *risorse autonome tributarie*, nonché il potere degli stessi di *stabilire e applicare tributi ed entrate propri*, pur “in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica<sup>6</sup> e del sistema tributario” (art. 119 Cost.), nonché con i principi e le norme di diritto internazionale e comunitario<sup>7</sup>, vero elemento caratterizzante un modello di stampo federalista. Non si riesce, conseguentemente, ad identificare nell'ente locale il titolare del potere di definire un sistema tributario periferico entro i suddetti limiti, adeguato alle esigenze proprie dell'ambito territoriale di competenza e posto a servizio del soddisfacimento dei bisogni pubblici della comunità di riferimento<sup>8</sup>.

Né, nella fase ascendente di formazione del citato decreto legislativo n. 23/2011, le rappresentanze degli enti comunali (ANCI - Associazione nazionale dei comuni italiani) si sono impegnate nel negoziato col Governo nel rivendicare per gli enti locali il ruolo di titolari di autonomia tributaria (art. 119 Cost.), essendosi preoccupate, invece, quasi esclusivamente di assicurare l'autosufficienza delle risorse finanziarie necessarie per l'adempimento delle funzioni spettanti, pur entro l'ambito di un sistema fortemente centralizzato<sup>9</sup>.

Al di là della decantata *forma* “federalista”, di chiara valenza propagandistica dal punto di vista politico, la *sostanza* del nuovo sistema di autonomia tributaria dei Comuni non si dimostra così distante dal previgente sistema di finanza locale fondato su prelievi quasi

---

autorità di vigilanza, dispongano di piena autonomia nella fissazione delle tariffe per prestazioni o servizi offerti anche su richiesta di singoli cittadini”.

<sup>5</sup> Espressione di autonomia tributaria è anche la possibilità da parte degli enti locali di introdurre agevolazioni, come espressamente stabilito dall'art. 12, comma 1°, lett. h), pur nel rispetto dei principi di uguaglianza (art. 3 Cost.) e di capacità contributiva (art. 53, comma 1°, Cost.) e del divieto comunitario di aiuti di Stato (art. 107 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea).

<sup>6</sup> Sul tema, di recente v. G. Frasoni e P. Russo, *Coordinamento del sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, n. 6, 2010, 1575 e ss.; F. Sorrentino, *Coordinamento e principi costituzionali*, in *Rass. Trib.*, n. 6 del 2010, 1568 e ss.; R. Pignatone, *Principi fondamentali per il coordinamento del sistema tributario e ricorso alla delega legislativa in materia di federalismo fiscale*, in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it), marzo 2011 e bibliografia richiamata.

<sup>7</sup> Sul tema, da ultimo, si v. R. Miceli, *Federalismo fiscale e responsabilità comunitaria degli Enti territoriali: riflessioni e prospettive*, in *Rass. Trib.*, n. 6, 2010, 1671 e ss.

<sup>8</sup> In tal senso, P. Boria, *I rapporti tra ordinamenti autonomi: finanza statale e finanza locale*, in *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, a cura di A. E. La Scala..., *Op. cit.*, 80, laddove afferma che “il testo novellato dell'art. 119 vale ad esprimere il riconoscimento di un interesse fiscale della comunità locale quale valore primario della carta costituzionale che fonda l'esistenza di un diritto delle collettività territoriali alla auto-determinazione finanziaria”.

<sup>9</sup> Così, M. Basilavecchia, *Il fisco municipale rispetta i vincoli costituzionali*, in *Corr. Trib.*, n. 14, 2011, 1105 e ss. che rileva il contrasto tra lo “slancio coraggioso e realmente autonomista” della riforma del titolo V della Costituzione, con le scelte attuative che qualificano “come tributi propri del Comune prelievi che il legislatore statale si riserva di governare, dopo averli strutturati integralmente, anche nelle future variazioni di aliquote”.

interamente disciplinati dalla “legge” statale, non flessibili e manovrabili rispetto alle esigenze degli enti locali, e sulla finanza derivata, oggi attraverso l’istituzione di fondi perequativi.

Neppure con riferimento alla fase di accertamento e di riscossione, come verrà meglio chiarito nell’ultimo paragrafo, i Comuni hanno finora mostrato di interpretare pienamente il loro ruolo di enti impositori, titolari della funzione impositiva di “applicare” i tributi di loro spettanza.

## 2. *Il quadro del nuovo sistema di autonomia tributaria dei Comuni*

Che la definizione dell’autonomia finanziaria e tributaria dei Comuni costituisca uno dei nodi centrali per l’attuazione dell’avventura “federalista” italiana, lo dimostra il fatto che la delega conferita nel maggio 2009 sia stata attuata soltanto nel marzo del 2011 in materia, ma che, tuttavia, come già rilevato, sia emersa l’urgenza di modifiche e integrazioni sostanziali, anche da parte del nuovo esecutivo “tecnico” insediatosi a novembre dello stesso anno guidato dal prof. Mario Monti<sup>10</sup>, come verrà precisato nel paragrafo sesto.

Alla base di queste inquietudini certamente il *peccato originale* della progressiva esenzione, fino alla sua quasi totale scomparsa dell’imposta patrimoniale comunale sulle “prime case”, fatte salve poche eccezioni. Aspetto questo singolare, anche in chiave comparativa con i sistemi federali o decentrati degli altri Stati membri dell’Unione europea, che, oltre a porre un serio interrogativo in merito a misure finanziarie compensative, spezzava quell’auspicata correlazione (Legge delega n. 42/2009, art. 2, co. 2°, lett. p)) “tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa; contenenza e responsabilità nell’imposizione di tributi propri”.

L’art. 2 del decreto legislativo attuativo, in modo condivisibile, punta sulla devoluzione ai Comuni della “fiscalità immobiliare”.

Dopo gli azzardi e i molti fallimenti derivanti dalle *scommesse* sui derivati, il legislatore nazionale e gli enti locali “riscoprono” la *solidità del mattone*. Nell’ambito di questo ritorno all’*economia reale*, si iscrive anche il primo decreto attuativo della delega n. 42/2009, quello riguardante il c.d. federalismo demaniale, il quale ha disciplinato gli aspetti patrimoniali di Regioni ed enti locali<sup>11</sup>. In tempi di grave crisi economica globale e di forte precarietà della ricchezza patrimoniale mobiliare (sfuggente, comunque, alla tassazione), il ritorno a quella immobiliare pare costituire una soluzione per rinfrancare, d’altra parte, anche le finanze dello

<sup>10</sup> Il neo *premier*, nel suo discorso di insediamento del novembre 2011, ha fin da subito predetto il ritorno dell’ICI sulla “prima casa”, all’interno della nuova imposta municipale unica.

<sup>11</sup> D.Lgs. 28 maggio 2010, n. 85, in attuazione dell’art. 19 della L. delega n. 42/2009.

Stato, come mostrano i ciclici e variegati tentativi di stabilizzare il bilancio dello Stato, “facendo cassa” con i proventi derivanti dalle dismissioni dei beni immobili di sua proprietà.

Con riferimento alla fiscalità immobiliare, occorre, tuttavia, rilevare che si tratta di una fonte di gettito soggetta a importanti variazioni da Comune a Comune, e ancora non pienamente utilizzabile, sia per via del mancato completamento dell’aggiornamento delle tariffe d’estimo, che per le difficoltà incontrate dagli enti locali nell’accertamento dei tributi di loro spettanza.

Il decreto attuativo del c.d. federalismo municipale, fin dal 2011, ha attribuito ai Comuni l’intero gettito o quote del gettito, con riferimento agli immobili ubicati nel loro territorio, derivanti sia da tributi erariali esistenti (il 30% del gettito delle imposte di registro e di bollo sugli atti indicati nell’art. 1 della tariffa, parte prima, delle imposte ipotecarie e catastali, ad eccezione degli atti soggetti ad IVA; il 30% dell’IRPEF sui redditi fondiari, esclusi i redditi agrari; il gettito dell’imposta di registro e di bollo sui contratti di locazione dei beni immobili e dei tributi speciali catastali e delle tasse ipotecarie), che dal nuovo prelievo costituito dalla cedolare secca sugli affitti di immobili ad uso abitativo (fuori dall’esercizio di attività d’impresa o di arti e professioni).

A ben guardare, si tratta di una devoluzione, spesso *pro quota*, non dei “tributi”, ma del “loro gettito”, senza garantire all’ente comunale autonomia, flessibilità e manovrabilità degli stessi. La disciplina delle imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali, nonché dell’IRPEF, rimarrà saldamente nelle mani dello Stato, senza che i Comuni possano incidere su alcuno degli elementi (fondamentali e non) dell’imposta.

Anche la c.d. cedolare secca sugli affitti, l’imposta proporzionale su base opzionale facoltativa da parte del soggetto passivo, con aliquota del 21% o per talune fattispecie contrattuali e per i comuni” ad alta tensione abitativa” del 19%, sostitutiva del regime ordinario vigente per la determinazione del reddito fondiario ai fini IRPEF e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo sui contratti di locazione, disciplinata dall’art. 3 del decreto delegato<sup>12</sup>, non costituisce un tributo proprio del comune. A differenza dell’imposta comunale sugli immobili che vede l’ente locale soggetto attivo del rapporto giuridico d’imposta e unico destinatario del gettito, i Comuni delle regioni a statuto ordinario, ai sensi del co. 8°, dell’art. 2, del Decreto n. 23/2011, saranno esclusivamente i beneficiari di una quota decrescente del gettito della suddetta cedolare<sup>13</sup>. La disciplina

<sup>12</sup> Con i chiarimenti forniti dall’Agenzia delle entrate nella circolare n. 26/E del 1° giugno 2011.

<sup>13</sup> La quota è pari al 21,7% per l’anno 2011 e al 21,6% a decorrere dal 2012, con la possibilità, comunque, di rideterminazione, ai sensi del comma 8° dell’art. 2 del decreto attuativo, a seguito del monitoraggio della Commissione tecnica paritetica per l’attuazione del federalismo fiscale oppure, se istituita, della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica. Dal 2014 la quota di gettito devoluta ai Comuni potrà

dell'imposta sostitutiva sugli immobili è interamente contenuta in norme statali, senza alcuno spazio lasciato all'esercizio regolamentare dei Comuni.

La scelta spiccatamente "centralista" riguarda perfino la determinazione delle aliquote, nonché l'attuazione del prelievo. L'art. 3, comma 4°, del decreto n. 23/2011 per la liquidazione, accertamento, riscossione e rimborso rimanda alle "disposizioni previste per le imposte sui redditi".

Non è ancora possibile prevedere gli effetti finanziari complessivi derivanti dall'emersione dei redditi da locazione che il nuovo regime produrrà, attraverso i suoi profili agevolativi e sanzionatori riferiti soprattutto ai meccanismi di conflitto di interessi tra locatore e locatario, a cominciare dalla compensazione del mancato gettito derivante dalla fuoriuscita dei redditi in esame dall'area della progressività.

La disciplina della cedolare andrebbe, infine, coordinata con i modelli di tassazione gravanti su altre tipologie di rendite e sulle eventuali nuove forme, sempre più spesso evocate nell'ambito del dibattito politico, di imposizione patrimoniale.

Anche gli altri prelievi devoluti dall'art. 2 del decreto n. 23/2011 ai Comuni, lungi dal costituire espressione della *loro* autonomia tributaria, rappresentano la devoluzione di quote di gettito di tributi erariali non manovrabili dai singoli enti e non dotati di adeguata flessibilità.

Con riferimento alla compartecipazione al gettito dell'imposta sul valore aggiunto, la cui percentuale è demandata all'intesa con la Conferenza unificata, facendo riferimento al gettito dell'IVA a livello regionale, non essendo disponibili i dati sul gettito in ambito provinciale. L'effettiva ripartizione del relativo gettito ai singoli Comuni, in una prima fase si baserà sul gettito per provincia, "suddiviso per il numero degli abitanti di ciascun comune", mentre a regime terrà conto dei consumi effettuati nei territori di loro competenza, con prevedibili *asimmetrie* in presenza, ad esempio, di stabilimenti e centri commerciali ubicati in un'area comunale alla quale, tuttavia, affluiscono i consumatori residenti dei comuni limitrofi.

Gli unici spazi di manovrabilità, entro i limiti previsti, da parte dei singoli Comuni si ritrovano nella (re)-introduzione dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche. Ai sensi dell'art. 5 del decreto attuativo, viene meno gradualmente, la sospensione del potere dei singoli enti di istituire il suddetto prelievo aggiuntivo, attribuendo la facoltà di aumentarne il *quantum* fino al massimale consentito, oppure di deciderne l'*an*, introducendolo *ex novo*, per gli enti per i quali non era mai stato istituito. Numerosi Comuni, anche appartenenti alla cerchia di quelli finanziariamente "virtuosi", non potrà permettersi di

---

subire incrementi, fino all'intero, con contestuale ed equivalente riduzione della compartecipazione al gettito dei tributi in caso di trasferimento immobiliare e, ove necessario, della compartecipazione al gettito dell'IVA.



non approfittare dell'occasione, per recuperare almeno in parte i tagli dei trasferimenti decisi in occasione delle recenti manovre<sup>14</sup>, comportando un ulteriore aggravio per i redditi da lavoro e da pensione.

Il decreto n. 23/2011 non attua i principi e i criteri direttivi riguardanti le esigenze di coordinamento tra regioni ed enti locali, facendo esclusivo riferimento ai rapporti Stato – enti locali; non attribuisce alcuna vera autonomia impositiva ai Comuni e non garantisce in modo certo il principio sancito nella legge delega del pieno finanziamento delle funzioni fondamentali.

Sugli altri tributi locali, si rimanda ai paragrafi successivi.

### 3. *Il ritorno della finanza derivata attraverso i trasferimenti perequativi*

In questo clima di incertezza sulla determinazione delle risorse finanziarie disponibili e sulla loro stabilità, rimane ancora saldo lo schema della finanza derivata necessaria a supplire alla mancanza di “risorse proprie”, senza distinzione tra enti “cicale” ed enti “formiche”, di cui è espressione l'istituzione del c.d. fondo sperimentale di riequilibrio della durata triennale<sup>15</sup>, ancorato alla definizione dei fabbisogni *standard* e del numero dei cittadini residenti, di cui ai commi 3° e 7° dell'art. 2 del decreto attuativo, formato con il gettito degli stessi tributi “immobiliari” devoluti. Contravvenendo allo spirito originario della delega, viene, inoltre, definito un meccanismo perequativo di tipo orizzontale, e non di tipo verticale alimentato dalla fiscalità generale.

Le sue modalità di alimentazione e di riparto vengono rimandate, ad un successivo accordo sancito in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, con decreto interministeriale (Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze). Il quadro della perequazione rimane, in tal modo, incerto e indeterminato, e con esso il sistema di coesione economico e sociale<sup>16</sup> delle oltre ottomila diverse realtà territoriali e i livelli essenziali delle prestazioni fondamentali ad esse attribuiti.

Il predetto fondo appare analogo a quello esistente per consentire i trasferimenti erariali. Si limita, *mutatis mutandis*, a sostituire questi ultimi, che sono, pertanto, corrispondentemente ridotti rispetto al gettito che confluisce nel fondo stesso. La distanza siderale in termini di

<sup>14</sup> Si pensi alla drastica diminuzione dei trasferimenti imposta nell'art. 14, comma 2°, del D.L. n. 78/2010, nonché alle modifiche introdotte al Patto interno di stabilità dalla legge di stabilità 2011.

<sup>15</sup> Tale fondo sarà sostituito, al termine della fase transitoria, da un fondo perequativo articolato in due componenti con riferimento alle funzioni fondamentali e non fondamentali.

<sup>16</sup> Cfr. R. Perrone Capano, *La ripresa non drogata dalla spesa pubblica traina il miglioramento dei saldi di bilancio. Ma l'eclissi della politica tributaria frena l'economia ed aggrava gli squilibri territoriali*, in *Innovazione e Diritto*, n. 2, 2011, 3 e ss.

sviluppo economico e sociale tra le diverse aree del paese, con la conseguente incapacità (e in molti casi, anche scarsa volontà) di emancipazione di molti enti pubblici territoriali dai cordoni della borsa dello Stato impone, sebbene attraverso la forma della perequazione, il mantenimento di un forte centralismo nell'erogazione dei finanziamenti.

La garanzia di omogeneità ed eguaglianza dei livelli essenziali delle prestazioni relativi all'esercizio dei diritti civili e sociali in tutto il Paese (art. 117, co. 2°, lett. m) presuppone ingenti investimenti in termini di coesione, i quali sono apparsi fino ad oggi fuori dalla portata finanziaria e della lungimiranza programmatica dell'attuale classe dirigente.

La Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, nell'approfondire le diverse tematiche di propria competenza, ha "scoperto" un'Italia profondamente divisa, non soltanto sulla qualità dell'erogazione delle funzioni pubbliche fondamentali, ma addirittura, in alcuni casi, sulla loro presenza o meno in alcune aree territoriali del Paese.

Il sogno di un federalismo fiscale privo di costi si è rivelato una chimera. La sua attuazione, al contrario, presupporrebbe misure compensative imponenti, a cominciare dalla c.d. perequazione infrastrutturale sancita dall'art. 22 della legge delega, ma non ancora attuata<sup>17</sup>. D'altra parte, non appare più tollerabile, dal punto di vista etico ma anche sociale ed economico, il mantenimento di disegualianze così manifeste all'interno del Paese, in relazione all'esercizio dei diritti sanciti nella prima parte della Costituzione.

Il Comune non diviene un ente impositore, resta prevalentemente destinatario del gettito di tributi disciplinati interamente dallo Stato, senza il contestuale trasferimento della sovranità di intervento sugli elementi d'imposta delegabili alle fonti normative secondarie.

Tranne per quanto si dirà più avanti per l'imposta di soggiorno e quella di scopo, il bilancio del sistema di autonomia tributaria dei Comuni fin qui tratteggiato, non giustifica l'etichetta di "federalismo municipale". Sotto tale insegna, al contrario, le scelte parlamentari e dell'esecutivo sono state ispirate ad un forte centralismo, giustificato dalla recrudescenza della crisi economica e dagli impegni presi dallo Stato italiano nei confronti delle istituzioni internazionali e comunitarie.

Le nuove entrate tributarie così previste, sulla cui uniformità della base imponibile e stabilità del relativo gettito, è legittimo spesso nutrire dubbi, mancano, in via generale, dei requisiti della flessibilità e della manovrabilità.

#### 4. *La nuova imposta di soggiorno*

<sup>17</sup> Recenti stime simulate all'interno del Rapporto SVIMEZ 2011 su basi Istat mostrano che la perequazione infra-strutturale nella sola regione Siciliana, comporterebbe uno stanziamento di 15 miliardi di euro.

Gli unici tributi “propri” introdotti dal decreto attuativo n. 23/2011 sono costituiti dall’imposta di soggiorno e da quella di scopo. Riflessioni a parte meritano l’imposta municipale propria, anticipata in via sperimentale a decorrere dal 2012 e il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi introdotti dal D.L. n. 201/2011 conv. in L. n. 214/2011. L’imposta di soggiorno rappresenta una novità; per l’imposta di scopo si tratta di un *restyling* della normativa già vigente. In merito a detti prelievi, la cui introduzione viene rimessa alla discrezionalità dei Comuni, è possibile riconoscere l’espressione di autonomia impositiva in capo agli enti comunali, a cominciare dall’an della loro introduzione, nonché della riconosciuta facoltà a questi ultimi di introdurre eventuali sostituzioni, esenzioni o riduzioni.

L’imposta di soggiorno disciplinata dall’art. 4 del decreto attuativo possono istituirla soltanto i Comuni capoluogo di provincia, quelli inclusi nelle liste regionali delle località turistiche o città d’arte, (requisito di non difficilissimo raggiungimento in un Paese come il nostro) ed, infine, le unioni di comuni, a prescindere dal citato requisito.

Il prelievo, il cui gettito è vincolato, viene riscosso attraverso i gestori delle strutture ricettive ubicate nel territorio comunale ed incide economicamente sui soggetti che vi alloggiano; non prevede una misura proporzionale rispetto al prezzo corrisposto per il soggiorno, ma si applica in modo fisso, “secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo”, fino ad un massimo di cinque euro per “notte di soggiorno”.

La disciplina, salvo gli spazi lasciati al potere secondario regolamentare, è interamente statale; nessun rinvio viene fatto a favore del legislatore regionale, nonostante a quest’ultimo spettino le competenze in materia di turismo<sup>18</sup>. Tale scelta conferma la “preferenza” per la legge dello Stato a cui è ispirata l’attuazione del c.d. federalismo fiscale nel nostro ordinamento giuridico. Se, nel caso in esame, ciò possa ritenersi comprensibile per prevenire il rischio di una concentrazione di diverse fonti normative priva del necessario coordinamento, il potere di intervento delle regioni<sup>19</sup>, tuttavia, finisce per subire cospicue

<sup>18</sup> L’art. 117 Cost. comprende tra le materie di legislazione concorrente quelle relative alla “valorizzazione dei beni culturali e ambientali e promozione e organizzazione di attività culturali”.

Si vedano, inoltre, le funzioni in materia di beni culturali, di beni ambientali e di turismo attribuiti in attuazione dell’art. 24 della L. delega n. 42/2009, a favore di Roma Capitale.

<sup>19</sup> Ai sensi dell’art. 2, comma 1°, lett. q) della legge delega n. 42/2009, è consentito alla legge regionale, “con riguardo ai presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato, ...determinare le variazioni delle aliquote o le agevolazioni che Comuni, Province e Città metropolitane possono applicare nell’esercizio della propria autonomia...”. Sulla base del successivo art. 12, lett. g) le Regioni possono “istituire nuovi tributi dei Comuni, delle Province e delle Città metropolitane nel proprio territorio, specificando gli ambiti di autonomia riconosciuti agli enti locali”.

Sul condivisibile carattere non ontologico della qualifica di tributo “erariale” o “regionale”, non dipendente, cioè, “dalla capacità economica assoggettata a tassazione, bensì dall’ente che ne stabilisce la disciplina e può decidere in ordine alla destinazione del gettito”, D. Stevanato, *I tributi propri delle regioni nella legge delega sul federalismo fiscale*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2010, I, 395 e ss.

limitazioni in uno dei pochi settori, come quello dei “tributi ambientali”, in cui, considerato il carattere pervasivo della fiscalità erariale, l’esercizio dell’autonomia tributaria può concretamente trovare sviluppo.

L’imposta di soggiorno costituisce una sorta di tributo di scopo<sup>20</sup> che tende a tassare una delle fonti di ricchezza più abbondanti (ma spesso non pienamente valorizzate) nel nostro Paese: il turismo.

Al prelievo il legislatore attribuisce esplicitamente natura tributaria, definendolo “imposta”, eliminando, così, i dubbi sull’applicabilità o meno dell’imposta sul valore aggiunto che, al contrario, sarebbe applicabile ove si fosse in presenza di una maggiorazione, sebbene dovuta, del prezzo fatto pagare ai clienti.

Con riguardo alla conformità al principio di capacità contributiva del prelievo, viene colpita una manifestazione di ricchezza indiretta, consistente nel *consumo* di prestazioni alberghiere. Il tributo rischia, tuttavia, di avere effetti regressivi, in quanto non tutti i servizi alberghieri sono erogati per finalità turistiche<sup>21</sup>, come si verifica, ad esempio, per i viaggi effettuati per finalità di studio, oppure, per usufruire di prestazioni sanitarie. Sarà compito dei singoli enti locali attenuare tali rischi, attraverso la previsione di specifiche esenzioni e riduzioni, ai sensi del comma 3°, dell’art. 4 che disciplina il tributo in commento.

Oltre al richiamato vincolo del gettito, il presupposto del tributo è, inoltre, espressione di attività inquinante, almeno indirettamente, (il consumo di risorse scarse e l’impatto sulla sostenibilità dei servizi pubblici locali derivanti dalla permanenza di soggetti generalmente non residenti nel territorio del Comune), il che consente di collocarlo nella categoria dei tributi ambientali in senso proprio<sup>22</sup>, in conformità al principio comunitario del “chi inquina paga”, con la funzione di compensare in parte le spese affrontate dall’ente locale per effetti di *spill-over* di tipo ambientale.

<sup>20</sup> Il cui gettito, ai sensi dell’art. 4, comma 1°, seconda parte del decreto n. 23, viene destinato al finanziamento di “interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali”.

<sup>21</sup> Dalle anticipazioni fornite dalla stessa Agenzia delle entrate, pare che il nuovo “redditometro” utilizzerà tra i nuovi indicatori di capacità contributiva che verranno determinati con appositi decreti ministeriali, anche le spese relative ad attività sportive, circoli culturali, circoli ricreativi, ... viaggi organizzati, alberghi, centri benessere, *etc.*

<sup>22</sup> Sulla qualificazione dei tributi ambientali, per tutti F. Gallo e F. Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 1, 1999, 115 e ss.

Considerato che il tributo in esame è destinato ad incidere economicamente in modo prevalente sui non residenti, alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia, si ravvisano rischi di incompatibilità con il diritto comunitario<sup>23</sup>.

La norma individua i soggetti economicamente colpiti dall'imposta, ma non offre elementi per qualificare la posizione giuridica dei gestori delle strutture ricettive. Nel silenzio del legislatore, crediamo che questi non possano essere qualificati né alla stregua di responsabili né di sostituti d'imposta in senso proprio. Né, d'altra parte, il potere regolamentare esercitato dai singoli Comuni può influire in tal senso. Si tratta soltanto di semplici incaricati della riscossione, a cui la legge non attribuisce nessun diritto remunerativo per il servizio svolto. L'art. 4 non disciplina, tuttavia, la normativa sanzionatoria in caso di violazioni da irrogare (ai gestori) in caso di mancato versamento, non dettando la normativa statale alcun riferimento in proposito. Lacuna che i Comuni non possono colmare attraverso regolamento.

Del tutto incoerente poi il rinvio, in generale per la disciplina del prelievo in esame, alla normativa vigente in materia di ICI, sancito nel comma 148 dell'art. 1 della L. 296/2006, sia per la diversa struttura dei due tributi, sia perché, come si dirà in prosieguo, l'imposta comunale sugli immobili è stata sostituita a partire da quest'anno, dall'imposta municipale propria.

Ai Comuni viene riconosciuta la facoltà di imporre limitazioni alla circolazione dei mezzi all'interno dei centri abitati, nonché la possibilità di applicare l'imposta di soggiorno in luogo, in tutto o in parte, di eventuali prelievi imposti agli autobus turistici per la circolazione e la sosta nel territorio comunale.

<sup>23</sup> La conformità di un tributo nazionale al principio del "chi inquina paga", sancito nell'art. 191 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, non ne comporta l'automatica compatibilità con il diritto comunitario. Occorre infatti, verificare, *ex multis*, la sua aderenza alle libertà fondamentali di libera circolazione delle merci, dei capitali, dei servizi e delle persone. Emblematico, al riguardo, il caso del c.d. tributo ambientale sul gasdotto istituito nel 2001 dalla Regione Siciliana. Sia consentito in materia rinviare a A. E. La Scala, *Il carattere ambientale di un tributo non prevale sul divieto di introdurre tasse ad effetto equivalente ai dazi doganali*, in Rass. Trib., 2007, 1318 e ss.

Importanti direttive sulla conformità comunitaria dell'imposta di soggiorno si rinvencono nella pronuncia del 17 novembre 2009, C-169/08, con la quale la Corte di Giustizia a cui era stata rimessa la questione pregiudiziale dalla Corte costituzionale con ordinanza n. 103/2008, ha stabilito che la libertà di circolazione dei servizi "osta" all'istituzione da parte della regione Sardegna dell'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili e delle imbarcazioni da diporto in quanto "grava unicamente sulle persone fisiche e giuridiche aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale". Per le stesse ragioni, la Corte ha, altresì, ravvisato nel tributo regionale un aiuto di Stato proibito a favore delle imprese stabilite in Sardegna.

Importanti indicazioni possono, inoltre, provenire dalla nota sentenza della Corte costituzionale n. 102/2008, con riferimento alla citata imposta regionale sugli scali turistici e all'imposta regionale di soggiorno introdotta sempre dalla regione Sardegna.

L'art. 4, comma 3°, del decreto attuativo prevede l'adozione, entro sessanta giorni dalla sua entrata in vigore, di un regolamento statale d'intesa con la Conferenza Stato - città ed autonomie locali. La *ratio*, condivisibile, è quella di definire una comune disciplina quadro e di indicare criteri di coordinamento omogenei, per evitare un eccesso di eterogeneità all'interno delle diverse realtà territoriali.

Il legislatore nazionale, tuttavia, per consentire l'utilizzo dell'imposta di soggiorno in tempi immediati (e ciò costituisce un ulteriore sintomo dell'incertezza sulla sufficienza delle risorse rese disponibili a favore degli enti locali e dell'urgente bisogno di nuove fonti di finanziamento), consente, anche in assenza della disciplina generale di attuazione, l'adozione del prelievo, attraverso delibera dei singoli Comuni.

Il carattere laconico della disciplina statale comporta rischi di violazione del principio di riserva di legge in materia di prestazioni imposte (art. 23 Cost.), con riferimento agli elementi fondamentali del tributo, quali la determinazione della base imponibile, dell'imposta, delle modalità di accertamento e di riscossione. Sotto quest'ultimo profilo, rilevano le incertezze rilevate sulla natura giuridica dei gestori degli alberghi. L'art. 4, inoltre, si limita a fissare la misura massima del prelievo in proporzione al prezzo per ogni pernottamento, senza chiarire, tuttavia, se sia necessario, in caso di alloggio in stanza diversa dalla singola, calcolare l'imposta "a persona per notte", oppure, occorra fare riferimento al soggiorno in camera ("doppia", "tripla", *etc.*). Ulteriori aspetti problematici sono connessi, come già rilevato, alla definizione delle sanzioni amministrative.

In mancanza del regolamento generale poi, la devoluzione degli aspetti operativi ai singoli regolamenti comunali, aggrava tali rischi e ha già dato luogo ad un sistema fortemente variegato di regole e di prassi, contrario al criterio della semplificazione a cui fa espresso riferimento il citato art. 52 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446<sup>24</sup> recante norme sulla potestà regolamentare generale degli enti locali.

I singoli Comuni, possono stabilire, con proprio regolamento, aspetti applicativi rilevanti del tributo, quali la cadenza degli obblighi dichiarativi e di versamento da parte dei gestori, dopo

---

<sup>24</sup> L'art. 3, comma 4°, del D.Lgs. del 18 agosto 2000, n. 267, recante il Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, riconosce che: "...i Comuni e le Province hanno autonomia statutaria, normativa, organizzativa e amministrativa, nonché autonomia impositiva e finanziaria nell'ambito dei propri statuti e regolamenti e delle leggi di coordinamento della finanza pubblica". Il successivo art. 149 attribuisce alla legge il coordinamento della finanza locale con quella statale e regionale, riconoscendo agli enti territoriali locali "autonomia finanziaria fondata su certezza di risorse proprie e trasferite". Il 3° comma del suddetto articolo assicura, inoltre, "potestà impositiva autonoma nel campo delle imposte, delle tasse e delle tariffe", rimandando al potere regolamentare ex art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997 la disciplina delle entrate locali, tributarie e non, "nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti", fatta eccezione per "l'individuazione e la definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima dei singoli tributi".

aver consultato le loro associazioni più rappresentative. Possono, ad esempio, prevedere il tetto massimo dei pernottamenti consecutivi da prendere in considerazione ai fini del pagamento del prelievo, nonché adottare esenzioni e riduzioni, “per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo”, ad esempio, in caso di soggiorno per motivi di assistenza ospedaliera, previa presentazione di idonea documentazione.

Nonostante la norma statale abbia indicato che la misura dell'imposta debba essere proporzionata al prezzo corrisposto per il servizio di alloggio, la maggior parte dei regolamenti comunali già adottati, la commisura con riferimento alla tipologia della struttura ricettiva<sup>25</sup>, definita dalla normativa regionale<sup>26</sup>. Per il resto, il ruolo delle Regioni è del tutto assente, il che conferma l'impronta centralista dell'attuazione del c.d. federalismo fiscale nel nostro ordinamento giuridico.

Restano incerti, inoltre i rapporti tra Agenzia delle entrate e uffici tributari dei singoli Comuni nell'ambito dell'accertamento dei ricavi dichiarati dai gestori delle strutture ricettive, essendo il gettito dell'imposta di soggiorno collegata alla denuncia da parte di questi ultimi della presenza dei propri ospiti. In caso di accertamento da parte dell'erario di maggiori ricavi, anche attraverso l'utilizzo di strumenti presuntivi (ad es., gli studi di settore), rispetto a quelli dichiarati, sarebbe opportuno prevedere un sistema automatico di scambio di informazioni a favore del Comune interessato, per consentire a quest'ultimo di liquidare e richiedere l'imposta in esame. Ciò rientrerebbe, d'altra parte, nell'ambito di quell'auspicata collaborazione tra gli uffici dell'Agenzia delle entrate e i Comuni su cui tanto si è puntato negli ultimi anni, con risultati finora non del tutto lusinghieri, come si dirà negli ultimi paragrafi.

Il gettito è “vincolato” al finanziamento di indeterminati “interventi in materia di turismo”, compresi quelli di “manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali” e dei *relativi* servizi pubblici non meglio specificati, categorie di spesa suscettibili di accogliere le più svariate proposte di investimento, ma anche suscettibili di deviare in concreto dallo scopo prefissato dalla norma il gettito dell'imposta verso il finanziamento di funzioni pubbliche diverse e spesso meno meritevoli. Il controllo diffuso sulla destinazione del gettito è affidato in concreto agli operatori turistici che dovranno vigilare affinché i proventi dell'imposta vengano investiti nel miglioramento della conservazione e della

---

<sup>25</sup> I due criteri, nonostante convergano, dovendosi applicare prezzi di pernottamento più elevati per le strutture con maggiore classificazione e viceversa, sono diversi e non sempre convergenti; quello connesso alla tipologia alberghiera non tiene, ad esempio, conto in concreto di alcune variabili, quali la stagionalità.

<sup>26</sup> Per gli alberghi, i campeggi, i *residences* e gli agriturismi la misura viene definita in rapporto alla loro classificazione articolata, rispettivamente, in “stelle”, “chiavi” e “spighe”.

fruizione del patrimonio artistico e ambientale, per creare sviluppo economico e per rendere il prelievo sempre più accettato o almeno accettabile, dai soggetti finisce col gravare.

#### 5. *I nuovi connotati dell'imposta di scopo*

L'art. 12, comma 1°, lett. d), tra i principi e i criteri direttivi riguardanti il coordinamento e l'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali, prevede la "disciplina di uno o più tributi propri comunali che...attribuisca all'ente la facoltà di stabilirli e applicarli in riferimento a particolari scopi quali la realizzazione di opere pubbliche e di investimenti pluriennali nei servizi sociali ovvero il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana".

L'art. 6 del decreto attuativo modifica ed integra, in senso sostanzialmente migliorativo, l'originaria disciplina dell'imposta di scopo dettata dall'art. 1, commi 145 e ss. della L. n. 296/2006. Mantenuto il carattere facoltativo dell'introduzione del prelievo<sup>27</sup>, viene ampliato l'elenco delle opere pubbliche finanziabili, prevedendo l'importante novità della possibile copertura totale della spesa e viene raddoppiata (estendendola a dieci anni) la durata massima di applicazione del tributo.

Non mancano, tuttavia, talune criticità. È stato eliminato il termine di due anni entro cui effettuare il rimborso ai contribuenti dei versamenti effettuati, ove si verifici il mancato inizio dell'opera pubblica entro il biennio dalla data prevista dal progetto esecutivo. Non viene, però, indicato il termine di decadenza dell'azione di rimborso. Non essendo indicato un termine entro cui l'opera debba essere ultimata, non è possibile estendere il diritto al rimborso anche alle ipotesi di ritardo, di interruzione<sup>28</sup> o di mancata realizzazione della stessa.

Il gettito del prelievo, inoltre, non può essere destinato a finalità complementari rispetto a quelle relative al completamento dell'opera, ma comunque necessarie per la sua effettiva fruizione, quali i costi del personale dovuti al suo funzionamento. Può servire, ad esempio, per finanziare un nuovo allestimento museale, ma non potrà essere utilizzato per finanziare la retribuzione del posto di un custode o di una guida.

<sup>27</sup> Il comma 145 dell'art. 1 della L. n. 296 del 2006 stabilisce che: "A decorrere dal 1° gennaio 2007, i Comuni possono deliberare, con regolamento adottato ai sensi dell' articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446".

<sup>28</sup> In tal senso, con riferimento all'ipotesi dell'interruzione dei lavori, L. Tosi, *La fiscalità delle città d'arte, il caso del Comune di Venezia*, Cedam, 2009, 60.



Il carattere temporaneo del prelievo, nonché la previsione della sua ripetibilità<sup>29</sup> in caso di mancato inizio dell'opera progettata, non fa venire meno a nostro avviso la sua natura tributaria<sup>30</sup>, considerato il carattere coattivo e la valenza autoritativa della prestazione imposta. L'imposta di scopo fondata sulla correlazione tra prelievo e beneficio<sup>31</sup>, tende a valorizzare la coincidenza contribuente – elettore – fruitore dei servizi pubblici finanziati con i tributi locali, per rendere più trasparente l'utilizzo del gettito e offrire strumenti di monitoraggio della responsabilità degli amministratori locali, nonché per migliorare il livello di accettazione sociale del sacrificio richiesto ai singoli individui dall'ente locale esponenziale degli interessi della comunità. Principi riconducibili alla formula del “consenso all'imposizione” e, comunque alla funzione democratica delle prestazioni imposte, comune, *mutatis mutandis*, al principio di riserva di legge (art. 23 Cost.)<sup>32</sup>.

#### 6. *L'anticipazione dell'imposta municipale propria e l'istituzione del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi*

L'art. 13 del D.L. n. 201/2011 conv. in L. 22 dicembre 2011, n. 214, recante “Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici”, il c.d. decreto “Salva Italia”, ha previsto tra le misure necessarie a far riacquistare credibilità a livello internazionale al nostro Paese e a rilanciarne lo sviluppo socio-economico, l'istituzione anticipata dell'imposta municipale propria, a decorrere dall'anno 2012, disciplinata dalle disposizioni contenute negli artt. 8 e 9 del decreto n. 23/2011, in quanto compatibili con le ulteriori disposizioni introdotte contestualmente dal Governo.

<sup>29</sup> L'art. 1, comma 151, della L. 296/2006 prevede che: “nel caso in cui entro due anni dalla data prevista del progetto esecutivo l'opera non è iniziata, i contribuenti sono tenuti al rimborso dei versamenti effettuati”.

<sup>30</sup> Sulla natura giuridica dell'imposta comunale di scopo si rimanda a F. Amatucci, *I tributi di scopo e le politiche tariffarie...*, *Op. cit.*, laddove viene riconosciuta natura di contributo “per la sua similitudine al contributo di miglioria specifica previsto dal vecchio testo unico della finanza locale”. In generale, si v. L. Del Federico, *tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000.

<sup>31</sup> Sul concetto di presupposto d'imposta e sulle sue interazioni con i principi di territorialità e di continenza con riguardo ai tributi locali, si rinvia alle interessanti riflessioni svolte da P. Russo – G. Frasoni, *Ripartizione delle basi imponibili e principi di coordinamento del sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, 2010, 1575 e ss.; G. Frasoni, *Il presupposto dei tributi regionali e locali. Dal precetto costituzionale alla legge delega*, in *Riv. dir. trib.*, III, 268 e ss.; *ID.*, *La territorialità dei tributi regionali e degli enti locali*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 10, 898 e ss.; per quanto riguarda le Regioni, sia consentito rinviare a A. E. La Scala, *L'autonomia tributaria e finanziaria della Regione Siciliana ai tempi del c.d. federalismo fiscale*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 4, 2011, 729 e ss.

<sup>32</sup> Sul significato del “consenso all'imposizione” connesso al principio di riserva di legge, con particolare riferimento all'autonomia tributaria degli enti locali, si v. da ultimo A. Fedele, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. Trib.*, n. 6, 2010, 1525 e ss.

L'aspetto più rilevante del nuovo tributo sostitutivo della componente immobiliare dell'IRPEF, delle relative addizionali per i beni non locati e dell'ICI che, secondo le prime intenzioni del legislatore doveva entrare in vigore dall'anno 2014, riguarda il suo presupposto, con l'inclusione degli immobili adibiti ad abitazione principale e delle loro pertinenze.

L'abolizione dell'imposta comunale sugli immobili sulla "prima casa", oltre ad avere privato i Comuni di una fonte primaria di entrata propria adeguatamente manovrabile (non del tutto compensata da corrispondenti trasferimenti erariali)<sup>33</sup>, aveva creato un'ingiustificabile deroga ai principi di territorialità e di correlazione tra prelievo tributario e beneficio<sup>34</sup> ricevuto dal contribuente – elettore, riconosciuti per la fiscalità immobiliare anche a livello di diritto internazionale tributario. Lo spostamento della tassazione immobiliare quasi esclusivamente su soggetti passivi non residenti rappresentava un ostacolo insuperabile all'auspicato collegamento tra esercizio del potere impositivo del Comune e principio di responsabilità degli amministratori locali. L'esclusione dall'imposizione immobiliare degli immobili adibiti a prima casa non poteva essere spiegato, anche guardando comparativamente alle principali soluzioni individuate negli ordinamenti tributari degli altri Paesi, se non sulla base di criticabili impostazioni ideologiche<sup>35</sup>.

L'esenzione dall'imposizione patrimoniale sulla "prima casa", oltre ad incentivare forme di elusione attraverso la costituzione di nuclei familiari fittizi, era destinata a produrre un sistema limitato e sbilanciato di autonomia tributaria.

Il permanere del divieto di tassazione patrimoniale sugli immobili adibiti ad abitazione principale, finiva, inoltre, col penalizzare ingiustificatamente i Comuni che erano riusciti a preservare dalla speculazione edilizia porzioni del proprio territorio e col premiare, al contrario, quelli che avevano maggiormente ceduto alla tentazione di favorire uno sviluppo edilizio di natura non residenziale.

La disciplina del tributo per quanto riguarda presupposto e base imponibile, salvo l'individuazione di maggiori coefficienti moltiplicatori concernenti le rendite catastali dei fabbricati (urbani e rurali) e i redditi dominicali dei terreni agricoli, fa riferimento alla normativa statale ICI, attribuendo al potere regolamentare dei Comuni (con esplicito richiamo dell'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997) la modifica, in aumento o in diminuzione,

<sup>33</sup> Molti enti locali hanno, così, proceduto all'aumento delle tariffe dei servizi pubblici divisibili erogati.

<sup>34</sup> In tal senso, *ex multis*, L. Salvini, *Federalismo fiscale e tassazione degli immobili*, *Op. cit.*

<sup>35</sup> Tale esclusione era stata espressamente prevista anche in seno alla legge delega n. 42/2009 che, all'art. 12, comma 1°, lett. b), elencando le fonti di finanziamento delle spese fondamentali dei Comuni, individuava l'imposizione immobiliare, "con esclusione della tassazione patrimoniale sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo".

dell'aliquota di base e di quella ridotta per l'abitazione principale (e le relative pertinenze) e per i fabbricati rurali ad uso strumentale. I Comuni possono accordare ulteriori riduzioni nel caso di immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'art. 43 del Testo unico sulle imposte sui redditi, oppure nel caso di immobili posseduti da soggetti passivi IRES, o ancora di immobili dati in locazione.

Ai Comuni viene perfino concesso di escludere del tutto l'imponibilità dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale, estendendo l'importo della detrazione prevista "fino a concorrenza dell'imposta dovuta, compatibilmente con gli equilibri di bilancio, senza, tuttavia, poter compensare il mancato gettito innalzando le aliquote rispetto a quella ordinaria per le altre categorie di immobili.

A differenza di quanto previsto in materia di ICI, non viene attribuito al Comune l'intero gettito del prelievo in esame. Allo Stato viene riservata una quota considerevole, il cui accertamento e riscossione è svolta dal Comune al quale spettano le maggiori somme derivanti dallo svolgimento di tali attività.

Il nuovo tributo, che resterà in vigore in via sperimentale fino al 2014, non ha natura opzionale come l'imposta di soggiorno e l'imposta di scopo, ma come quest'ultima è applicabile a tutti i Comuni italiani<sup>36</sup>.

Sotto il profilo dell'autonomia tributaria e della manovrabilità del prelievo è apprezzabile il riconoscimento ai Comuni del potere di innalzare o ridurre le aliquote, fino all'esenzione totale dal prelievo per quanto riguarda le "prime" case. Ciò consentirà una maggiore "concorrenza" tra gli enti locali e un effetto premiale a favore di quelli finanziariamente più virtuosi e, conseguentemente sui possessori di immobili nel loro territorio<sup>37</sup>.

Il ruolo di ente impositore viene ulteriormente valorizzato dall'espressa previsione della facoltà di introdurre, con regolamento comunale, l'istituto dell'accertamento con adesione e

<sup>36</sup> La regione Siciliana ha impugnato dinanzi alla Corte costituzionale il decreto attuativo n. 23/2011, eccependo la violazione delle norme statutarie in materia di autonomia finanziaria e tributaria. In particolare, essendo alla Regione destinato il gettito di tutti i tributi erariali riscossi nel proprio territorio, fatta eccezione per le imposte di fabbricazione e le entrate dei monopoli dei tabacchi e del lotto (riservati dal comma 2° dell'art. 36 dello Statuto allo Stato), i mancati introiti derivanti dai tributi "devoluti" ai Comuni inciderebbero sul proprio bilancio, senza la previsione di forme compensative. Tale criticità riguarda anche l'imposta municipale propria che sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche di spettanza regionale. Né il pregiudizio denunciato verrebbe eliminato in concreto, sostiene la Regione, dalla previsione sancita nell'art. 14, comma 2° del decreto n. 23/2011, secondo la quale: "...nei confronti delle regioni a statuto speciale il presente decreto si applica nel rispetto dei rispettivi statuti e in conformità alle procedure previste dall'articolo 27 della legge n. 42 del 2009".

<sup>37</sup> Quale misura di monitoraggio, viene previsto dal comma 15° dell'art. 13 del citato decreto n.201/2011, l'obbligo dei Comuni, a decorrere dal periodo d'imposta 2012, di inviare al Ministero dell'economia e delle finanze tutte le deliberazioni regolamentari e tariffarie relative alle entrate tributarie entro trenta giorni dalla scadenza del termine stabilito per l'approvazione del bilancio di previsione, pena il blocco delle risorse erariali a qualsivoglia titolo dovute a favore dell'ente inadempiente, fino all'adempimento del suddetto obbligo di invio.

“altri strumenti di deflazione del contenzioso”, nonché il pagamento rateizzato, senza maggiorazione di interessi.

Occorre, tuttavia, evidenziare che il Comune non è soggetto attivo né destinatario esclusivo del gettito d'imposta. Né il parziale recupero attraverso le attività di supporto all'accertamento e alla riscossione della quota erariale può rappresentare un efficace contrappeso, in ragione delle criticità che verranno rilevate nel paragrafo che segue.

Per quanto riguarda, invece, il nuovo tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, istituito dall'art. 14 del D.L. n. 201/2011, in sostituzione, a decorrere dal 1° gennaio 2013, della tassa sui rifiuti solidi urbani, della tariffa di igiene ambientale e della tariffa integrata ambientale, il Comune è soggetto attivo e destinatario esclusivo del relativo gettito.

L'autonomia tributaria degli enti locali trova spazio prevalentemente per quanto riguarda il campo delle agevolazioni.

Ai Comuni viene attribuita la facoltà di prevedere riduzioni tariffarie, nella misura massima del trenta per cento, in casi prestabiliti dal legislatore nazionale (abitazioni con unico occupante; immobili tenuti a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo; abitazioni occupate per periodi inferiori ai sei mesi da soggetti residenti all'estero; fabbricati rurali ad uso abitativo, *etc.*).

Il consiglio comunale può, inoltre, deliberare riduzioni ed esenzioni ulteriori rispetto a quelle già previste dalla legge e dai regolamenti statali, ad esempio, con riferimento alle quote di rifiuti oggetto di raccolta differenziata o avviate al recupero, provvedendo alla loro copertura finanziaria.

Con riferimento al potere regolamentare ex art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997, il Comune potrà, infine, disciplinare importanti elementi del prelievo, quali i termini di presentazione della dichiarazione e di versamento. Con regolamento, i Comuni “virtuosi” che hanno predisposto “sistemi di misurazione puntuale della quantità dei rifiuti conferiti al servizio pubblico”, possono stabilire l'applicazione di “una tariffa avente natura corrispettiva, in luogo del tributo”.

Nell'ambito di un sistema sanzionatorio determinato, in parte attraverso il rinvio alle fattispecie previste dal D.Lgs. n. 471/1997 e in parte con l'introduzione di specifiche norme, viene attribuita al Comune di deliberare con proprio regolamento “circostanze attenuanti o esimenti nel rispetto dei principi stabiliti dalla normativa statale”.

#### *7. La travagliata partecipazione dei Comuni all'accertamento dei tributi erariali*

La partecipazione dei Comuni all'accertamento in materia di imposte sui redditi è disciplinata dall'art.44 del D.P.R. 600/1973 ed è stata considerata dal legislatore nazionale,

negli ultimi anni, uno degli strumenti più idonei per contrastare l'evasione fiscale, come provano le numerose modifiche e integrazioni<sup>38</sup> volte a potenziarne gli effetti e a renderne sempre più appetibile l'utilizzo da parte degli enti locali.

L'art. 2, co. 2°, lett. d) della L. delega n. 42/2009 indica tra le finalità *federaliste* il "coinvolgimento dei diversi livelli istituzionali nell'attività di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale", prevedendo misure premiali.

I Comuni, in virtù della loro prossimità territoriale, sulla base del principio di sussidiarietà, nell'originario disegno del legislatore dovevano coadiuvare lo Stato nell'accertamento dei tributi erariali<sup>39</sup>. Dall'evoluzione della normativa, si evince, tuttavia, che gli interventi introdotti sono stati sempre più nell'opposta direzione, cioè quella di estendere a favore degli enti locali le informazioni e gli strumenti di ricerca in possesso dall'amministrazione finanziaria centrale, per consentire a questi ultimi di migliorare le proprie *performances* in materia di accertamento dei tributi di loro spettanza. La maggior parte dei Comuni italiani ha dimostrato, infatti, scarse capacità amministrative nell'accertamento e nella riscossione dei propri tributi, né il loro formale riconoscimento *ex lege* quali enti impositori, posti sullo stesso piano di Stato e Regioni (artt. 114 e 119 Cost.), poteva produrre in concreto immediati risultati nell'opposta direzione.

L'art. 2, dal 10° al 12° comma del decreto n. 23/2011, detta una serie di misure volte, da una parte, a rendere più conveniente tale collaborazione<sup>40</sup>, e dall'altra, a dotare gli enti locali

<sup>38</sup> Per tutti, si rimanda a C. Sacchetto, *La partecipazione dei Comuni nell'accertamento e riscossione dei tributi erariali*, in *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, a cura di A. E. La Scala, ....*Op. cit.*, 33 e ss.

<sup>39</sup> Comunicazioni di notizie ed informazioni utili per la determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche, ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973; comunicazioni riguardanti la cessazione effettiva della residenza dei contribuenti, incrociando i dati provenienti dall'anagrafe degli italiani residenti all'estero; attività di collaborazione all'applicazione degli studi di settore, *etc.*

L'art. 18 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, conv. in L. 30 luglio 2010, n. 122, ha, ad esempio, introdotto la possibilità per i Comuni di segnalare dati e informazioni utili, oltre che all'Agenzia delle entrate, anche alla Guardia di finanze e all'Inps, per consentire la lotta contro l'evasione contributiva. Sulla portata delle novità introdotte dal citato art. 18 si v. la circolare n. 4/E 15 febbraio 2011 dell'Agenzia delle entrate.

<sup>40</sup> Come il riconoscimento del maggior gettito, per l'intero, derivante dall'accatastamento dei c.d. immobili fantasma, quelli cioè finora non dichiarati in catasto, nonché l'elevazione della quota del gettito dei tributi erariali ricossi grazie all'intervento dei Comuni, anche a titolo non definitivo, a favore di questi ultimi. L'art. 2, comma 12°, del D.Lgs. n. 23/2011, prevede, inoltre, che il 75% del gettito dell'importo delle sanzioni (che viene quadruplicato) irrogate per l'inadempimento degli obblighi dichiarativi all'Agenzia del territorio, venga devoluto al comune ove sono ubicati gli immobili interessati.

Alla luce dell'istituzione della c.d. anagrafe immobiliare integrata, ai sensi dell'art. 19 del D.L. n. 78/2010, costituita e gestita dall'Agenzia del territorio in collaborazione con i Comuni, l'art. 10, lett. a) del decreto attuativo n. 23/2011 costituisce la base giuridica più recente per consentire la partecipazione tra Comuni e Agenzia del territorio, sia con riferimento alla individuazione dei fabbricati non ancora dichiarati in catasto, sia per la bonifica e l'aggiornamento dei dati catastali già in possesso, attraverso l'incrocio con l'anagrafe della

di nuovi strumenti di indagine fiscale, estendendo la fruibilità della conoscenza di informazioni e dati in possesso dell'amministrazione finanziaria centrale<sup>41</sup>.

E' evidente che tali disposizioni mirano, pur nel solco della tradizionale collaborazione tra Comuni e uffici dell'Agenzia delle entrate al contrasto all'evasione, a sostenere gli sforzi connessi all'attuazione dei tributi di spettanza dei primi, piuttosto che, al contrario, favorire l'attività di accertamento dei secondi.

Tale inversione risulta in parte comprensibile, laddove, come nella fattispecie che si esamina, le disposizioni vengono sancite all'interno del decreto legislativo attuativo del c.d. federalismo municipale, il quale determina la devoluzione di parte della fiscalità immobiliare dallo Stato ai Comuni. Riteniamo, tuttavia, di poter cogliere nell'evidenziata evoluzione, anche il segnale di una condivisibile preoccupazione relativa alla capacità dei Comuni di comportarsi quali enti dotati di potestà impositiva, esercitando nel modo più efficace i correlati poteri riconosciuti dalla legge.

E' ragionevole ritenere che la debolezza dell'azione di accertamento dei Comuni sia soltanto in parte riconducibile alla carenza di strumenti di conoscenza qualificati e che, invece, molto dipenda dalla mancanza di una vera e propria "cultura fiscale". In molti casi, pare che i Comuni non abbiano ancora preso pienamente coscienza (o non si siano rassegnati del tutto) della loro condizione di emancipazione rispetto alla dipendenza dai trasferimenti statali e regionali. La responsabilità sul versante delle entrate tributarie, quale ineludibile *pendant* delle competenze sul fronte della spesa pubblica, implica la salvaguardia efficace di un *interesse fiscale proprio*, forse ancora non interamente percepito e compreso come tale.

La logica federalista che esige, da una parte, dalla prospettiva del sindaco, dei suoi assessori e consiglieri che i propri concittadini, oltre che *elettori*, siano trattati anche come *contribuenti* e, dall'altra, specularmente, che per questi ultimi, il Comune costituisca, insieme ad un dispensatore di servizi, anche un ente titolare di pieni poteri impositivi, incontra ancora molte resistenze. La persistente condotta indolente di alcuni Comuni nell'attività di accertamento e di riscossione dei tributi locali, rischia di basarsi su un implicito *patto sociale* di reciproca *tolleranza*: da parte dell'autorità, in relazione ai comportamenti evasivi ed elusivi dei

---

popolazione residente, le dichiarazioni di successione presentate all'Agenzia delle entrate, i dati delle utenze domestiche, nonché sopralluoghi, telerilevamenti e aerofotogrammetrie.

<sup>41</sup> In particolare, l'accesso all'anagrafe tributaria e a tutte le banche dati pubbliche, con riferimento agli immobili ubicati e ai soggetti aventi domicilio fiscale nel proprio territorio.

Le modalità sono rinviate ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali. L'accesso ai dati dell'anagrafe tributaria riguarda fondamentalmente gli immobili (in particolare, i contratti di locazione, la somministrazione delle utenze elettriche, idriche e del gas, limitatamente a quelli riguardanti il loro territorio) e le persone residenti, nonché i soggetti, anche se non residenti, che ivi svolgono un'attività di lavoro autonomo o d'impresa.

propri cittadini e da parte di questi ultimi, con riguardo alla qualità dei servizi pubblici loro prestati.

La valorizzazione dell'esercizio del potere fiscale da parte dei Comuni tende a sovvertire tale equilibrio, rendendo gli amministratori maggiormente responsabili della gestione della spesa e, al contempo, i cittadini più esigenti verso il soddisfacimento dei propri pubblici bisogni.

Che, a prescindere dalla presenza di elementi strutturali ostativi ancora presenti nel nostro sistema fiscale, la debolezza dell'azione di accertamento e di riscossione dei Comuni sia in parte imputabile ad una mancata maturazione di tipo culturale – istituzionale, lo prova anche il fatto che gli enti locali spesso, in luogo di creare le condizioni per *internalizzare* le relative procedure, *uti singuli* o in consorzio con altri enti territoriali, preferiscano *de-localizzare*, affidandole a soggetti terzi spesso privati, sopportandone i relativi costi di gestione e, in caso di incauto affidamento, arrivando a subire vere e proprie perdite di quanto spettante<sup>42</sup>.

*8. Tutela dell'interesse fiscale e mancata interpretazione del ruolo di ente impositore: problematiche relative all'accertamento e alla riscossione dei tributi locali di spettanza comunale*

Il coinvolgimento di soggetti esterni all'amministrazione comunale nell'accertamento e nella riscossione dei tributi e delle altre entrate locali costituisce un modello di gestione non soltanto consentito dalla legge, ma che può rappresentare nel caso concreto il modulo organizzativo più efficiente di contrasto all'evasione, consentendo ai Comuni di liberare preziose risorse amministrative per l'adempimento di altre funzioni di pubblico interesse. L'art. 52, comma 5°. Del D.Lgs. n. 446/1997, rimette al potere regolamentare dei singoli Comuni, accanto alla gestione diretta, eventualmente svolta anche in forma associata attraverso le diverse forme di convenzione tra più comuni o province, l'opzione verso l'affidamento a soggetti terzi qualificati dell'accertamento e della riscossione delle entrate locali, congiuntamente o disgiuntamente<sup>43</sup>, nel rispetto della normativa comunitaria sulla concorrenza e delle procedure dettate in materia di affidamento della gestione dei servizi locali.

<sup>42</sup> Sono noti i casi di società private, iscritte all'apposito albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. n. 446/1997, anche di notevoli dimensioni e capacità organizzative, operanti in tutto il territorio nazionale e con migliaia di dipendenti, che non sono state in grado di trasferire ai Comuni che si erano a loro affidati, il gettito dei relativi tributi locali, conducendo questi ultimi a gravi dissesti finanziari, nonché a complessi contenziosi o arbitrati.

<sup>43</sup> Il Comune può scegliere di occuparsi direttamente dell'accertamento dei propri tributi e affidarne, invece, la riscossione ad un soggetto terzo, purché ovviamente munito dei requisiti richiesti dalla legge. Il Comune può scegliere, inoltre, di occuparsi direttamente della gestione di un tributo (ad es. l'ICI) e di delegare a terzi, invece, la gestione di un altro prelievo (ad es. la TARSU, la TIA o il nuovo tributo comunale sui rifiuti e sui servizi).

L'affidamento non deve in ogni caso comportare oneri aggiuntivi a carico del contribuente.

Il legislatore lascia ad ogni singolo ente comunale discrezionalità nella scelta relativa alla forma organizzativa della gestione delle proprie entrate (tributarie e non), con l'unico vincolo della gara pubblica, in caso di delega a soggetti terzi.

Alla vigilia dell'introduzione dell'obbligo di affidamento tramite procedura di evidenza pubblica per l'attività di riscossione<sup>44</sup>, ciascun Comune dovrà procedere ad un'attenta analisi delle dotazioni organiche e degli strumenti informatici sui quali può contare, al fine di decidere, sulla base di una valutazione costi-benefici, se farsene carico direttamente, oppure, se affidarli a terzi e a quali condizioni.

Osserva attenta dottrina<sup>45</sup> che la cura *in house* o l'esternalizzazione delle attività di accertamento e di riscossione rappresenta una scelta rimessa alla discrezionalità dell'ente

<sup>44</sup> Con la soppressione del previgente regime fondato sull'affidamento in concessione alle aziende concessionarie del servizio della riscossione, ai sensi dell'art. 3 del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 conv. in L. 2 dicembre 2005, n. 248, queste ultime, ex art. 3, comma 24° dello stesso decreto, avevano l'opzione di cedere l'intero pacchetto azionario all'istituendo agente unico della riscossione Riscossione s.p.a. (poi Equitalia s.p.a.), oppure, incorporare e trasferire il solo ramo d'azienda relativo alle attività svolte in regime di concessione di accertamento e di riscossione per conto degli enti locali, ad un soggetto iscritto all'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. n. 446/1997.

Ai sensi del successivo, comma 25°, in particolare, fino alla data del 31 dicembre 2010, le attività di gestione dei tributi degli enti locali "sono gestite dalla Riscossione s.p.a. (oggi Equitalia) o dalle società dalla stessa partecipate ai sensi del comma 7, fermo il rispetto di procedure di gara ad evidenza pubblica. Fino alla stessa data possono essere prorogati i contratti in corso tra gli enti locali e le società iscritte all'albo dell'accertamento e della riscossione dei tributi locali disciplinato dall'art. 53, comma 1°, del D.Lgs. n. 446/1997".

Il successivo comma 25-bis prevede che: "salvo quanto previsto al comma 25°,.... la Riscossione s.p.a. e le società da quest'ultima partecipate possono svolgere l'attività di riscossione, *spontanea e coattiva*, delle entrate degli enti pubblici territoriali soltanto a seguito di affidamento mediante procedure ad evidenza pubblica e dal 1° gennaio 2011. Le altre attività di cui al comma 4, lettera b), numero 1), relativamente agli enti pubblici territoriali, possono essere svolte da Riscossione S.p.a. e dalle società da quest'ultima partecipate a decorrere dal 1° gennaio 2011, e nel rispetto di procedure di gara ad evidenza pubblica. (*comma aggiunto, in sede di conversione, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248*).

Il termine del "31 dicembre 2010" è stato successivamente prorogato prima dall'art. 1, comma 1° e tabella 1 del D.L. 29 dicembre 2010, n. 225 fino al 31 marzo 2011 e ulteriormente, con l'art. 1, comma 1° e tabella 1, del D.P.C.M. 25 marzo 2011, al 31 dicembre 2011. Il termine è stato da ultimo prorogato di un altro anno, fino al 31 dicembre 2012, dall'art. 10, comma 13-novies, del D.L. n. 201/2011, nel testo coordinato con la legge di conversione n. 214/2011.

A decorrere dal 1° gennaio 2013, salvo nuovi rinvii, nessun rinnovo delle convenzioni vigenti potrà essere legittimamente effettuato, trovando applicazione generalizzata il regime dell'obbligo della gara ad evidenza pubblica.

In vista della suddetta "liberalizzazione", l'art. 3, comma 6, del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112, che precludeva al concessionario della riscossione (e prima all'esattore) il rifiuto dell'affidamento dell'ente impositore della sola riscossione coattiva (disgiuntamente da quella spontanea), è stato abrogato dall'art.1, comma 6-quinquies del D.L. n. 40/2010.

<sup>45</sup> Cfr. P. Boria, *I rapporti tra ordinamenti autonomi: finanza statale e finanza locale*, in *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, a cura di A. E. La Scala..., *Op. cit.*, 91 e ss. Con riferimento alla fase dell'accertamento, l'Autore ritiene che l'autonomia regolamentare degli enti locali possa trovare espressione con riguardo "alla fissazione di un termine di decadenza o di prescrizione diverso rispetto a quello generalmente previsto per i tributi erariali,



territoriale, che dipende da valutazioni comparative dell'efficienza organizzativa interna con quella dei soggetti affidatari, nonché da una stima sulla *compliance* spontanea dei contribuenti all'assolvimento dei propri obblighi e, quindi, dell'evasione fiscale reale relativa a ciascuna entrata.

L'affidamento a terzi da parte di un Comune potrebbe, ad esempio, rappresentare una scelta temporanea, per sopperire alla mancanza di personale qualificato, in attesa di potenziare il proprio ufficio tributi, anche attraverso l'avviamento di programmi di formazione e di riqualificazione del personale in servizio.

L'affidamento dell'accertamento dei tributi locali a soggetti privati, senza alcuna previa valutazione oggettiva delle opzioni offerte dalla normativa vigente, in assenza di una strategia di potenziamento delle risorse interne e, talvolta in mancanza perfino di procedure di evidenza pubblica, costituisce, invece, manifestazione di impreparazione e inadeguatezza degli enti territoriali locali nell'esercitare il ruolo di enti impositori e, *a fortiori*, nel fungere da validi ausiliari nell'attività di contrasto all'evasione e all'elusione dei tributi erariali.

Oltre alla perdita di gettito dovuta alla remunerazione dei servizi prestati dai privati (calcolata generalmente attraverso la riserva di una percentuale sullo stesso), la mancata gestione diretta dei tributi produce conseguenze rilevanti in relazione al rapporto cittadino – contribuente – Comune, il quale non è più diretto ma mediato attraverso l'interposizione di un soggetto terzo. Anche se l'atto di accertamento e la forza di titolo esecutivo presuppone la riferibilità all'ente pubblico<sup>46</sup>, le convenzioni di affidamento approvate con delibera consiliare attribuiscono spesso ai privati affidatari anche l'organizzazione del *front-office*, strumento fondamentale di confronto e di contraddittorio anticipato tra soggetto passivo e attivo del rapporto giuridico d'imposta, (ed eventualmente di incentivo verso l'attuazione spontanea dell'attuazione del prelievo, con conseguente riduzione del relativo contenzioso), attribuendo al Comune, rimasto pressoché estraneo alla fase istruttoria, soltanto in via formale l'esercizio del potere di autotutela, in concreto condizionato dalle scelte e dalle determinazioni del *partner* privato.

---

alla individuazione di metodologie di accertamento induttivo e sintetico, alla previsione di presunzioni *juris tantum* contro il contribuente in presenza di ragionevoli elementi che possano indicare una evasione fiscale". Il comma 38° dell'art. 14 del D.L. n. 201/2011, conv. in L. 214/2011, prevede che, in caso di mancata collaborazione del contribuente o altro ostacolo alla diretta rilevazione dei dati necessari all'accertamento del nuovo tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, il Comune può ricorrere a presunzioni semplici ai sensi dell'art. 2729 del codice civile.

<sup>46</sup> Il richiamato art. 52, comma 5°, lett. d) stabilisce che: "il visto di esecutività sui ruoli per la riscossione dei tributi e delle altre entrate è apposto, in ogni caso, dal funzionario designato quale responsabile della relativa gestione".

Il buon andamento e l'imparzialità (art. 97 Cost.) dell'amministrazione dei tributi locali, comprese le procedure di dilazione dei pagamenti e di gestione dei rimborsi, nonché il rispetto delle norme dello Statuto dei diritti e delle garanzie del contribuente, implica la piena consapevolezza da parte dell'ente impositore dei meccanismi di accertamento e di riscossione delle proprie entrate tributarie. Mentre la delega di singole funzioni può essere funzionale alla tutela dell'interesse fiscale, l'affidamento *tout court* dell'attività di attuazione delle entrate locali a soggetti terzi, non si ritiene in via generale la scelta più opportuna.

Gli investimenti nel potenziamento degli uffici tributi da parte dei Comuni, oltre a consentire un'efficace difesa in giudizio, permettono l'attività di interpretazione delle norme fiscali, alla luce della giurisprudenza nazionale e comunitaria, e, pertanto, la preventiva individuazione delle aree di maggiore conflittualità tra amministrazione locale e contribuenti<sup>47</sup>, nonché la possibilità di offrire risposte alle istanze di interpello<sup>48</sup> presentate da questi ultimi in ordine all'applicazione delle norme che disciplinano i tributi locali.

Si ritiene che, sebbene la migliore forma organizzativa di gestione secondo i canoni dell'efficienza, efficacia ed economicità, dipenderà caso per caso dal contesto amministrativo locale, la piena valorizzazione del riconoscimento dei Comuni del ruolo di enti impositivi dotati di autonomia tributaria, vada in direzione della gestione diretta delle proprie entrate.

Ciò vale soprattutto per la fase dell'accertamento, tenuto conto del fatto che spesso il ruolo dei privati si esaurisce nel tentativo di aggiornare, pur in mancanza dell'accesso a banche dati qualificate e in carenza di poteri pubblicistici, i dati catastali e anagrafici forniti dallo stesso ente comunale. L'amministrazione comunale può esercitare poteri di controllo autoritativi, disponendo accessi anche attraverso l'ausilio della polizia municipale, richiedere dati e notizie a enti pubblici e accedere alle banche dati in possesso degli uffici dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia del Territorio<sup>49</sup>.

Il rafforzamento delle strutture degli "uffici tributi" dei Comuni e il miglioramento delle professionalità dei funzionari e dei dirigenti ad essi preposti costituisce, inoltre, la

<sup>47</sup> Sul punto, v. F. Tundo, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, *Op. cit.*, 319 e ss.

<sup>48</sup> Sul tema, si rinvia a A. Uricchio, *L'attuazione dell'interpello negli enti territoriali*, in AA.VV., *Il diritto di interpello*, Roma, 2001, 215 e ss.

<sup>49</sup> L'Agenzia del Territorio, attraverso specifici accordi di servizio, mette a disposizione delle amministrazioni pubbliche, senza oneri a carico di queste ultime, l'accesso e la condivisione telematica, delle banche dati catastali, nel rispetto del "Codice della pubblica amministrazione digitale" disciplinato dal D.Lgs. n. 82/2005 (art. 59, co. 7-bis). Viene previsto un sistema di interscambio automatico dei dati, comprese quelli cartografici e foto-grammetrici, a favore degli enti locali convenzionati che si sono dotati dei necessari sistemi informatici, sia dal punto di vista *software* che *hardware*. Le regole tecniche di accesso ai dati catastali sono definite attraverso decreto del direttore della stessa Agenzia.

precondizione necessaria per consentire agli stessi enti di partecipare all'accertamento dei tributi erariali, ottenendo i connessi effetti premiali previsti dalla legge.

L'accertamento e la riscossione dei tributi costituiscono espressione diretta della funzione impositiva. L'affidamento ai privati rappresenta per questi ultimi un *business* di rilevanti dimensioni, la cui gestione mal si concilia con il delicato e difficile equilibrio tra curatela dell'interesse fiscale dell'ente impositore e la salvaguardia dei diritti del contribuente.

Esigenze in parte diverse si riscontrano per quanto attiene al servizio di riscossione, in particolare a quella di tipo coattivo, in ragione, almeno per quanto riguarda l'affidamento alla *holding* Equitalia s.p.a. e alle sue controllate, di strumenti più efficaci (riscossione attraverso ruolo e non per mezzo dell'ingiunzione fiscale). In caso di abbandono da parte di Equitalia del servizio di riscossione dei tributi locali<sup>50</sup>, anche per le attività di riscossione, spontanea e coattiva, si ritiene preferibile avviare il processo di *internalizzazione* del servizio.

Il raggiungimento, nell'ambito delle politiche di bilancio, da parte degli enti locali degli obiettivi sui saldi di finanza pubblica di cui agli artt. 17 e 18 della legge delega n. 42/2009, in materia di coordinamento dei diversi livelli di governo, con particolare riguardo al riporto dei residui relativi ad entrate proprie, presuppone un continuo ed attento monitoraggio delle risorse disponibili, nonché il controllo costante delle procedure esecutive in corso e, più in generale, dell'andamento della riscossione<sup>51</sup>.

<sup>50</sup> Ai sensi dell'art. 7, lett. gg-ter del D.L. 13 maggio 2011, n. 70 (c.d. decreto sviluppo), convertito nella legge 12 luglio 2011, n. 106, a decorrere dal 1° gennaio 2012 (termine spostato al 31 dicembre 2012 dall'art. 10, comma 13-*octies* del D.L. n. 201/2011, nel testo coordinato con la legge di conversione n. 214/2011), le società del gruppo Equitalia s.p.a., "cessano di effettuare le attività di accertamento, liquidazione e riscossione, spontanea e coattiva, delle entrate, tributarie o patrimoniali, dei comuni e delle società da essi partecipate". Alla base di tale netta rinuncia alla gestione della fiscalità locale, ragioni aziendali connesse alla sua antieconomicità, soprattutto con riguardo alla riscossione coattiva, poste all'attenzione del Parlamento dai vertici di Equitalia alla vigilia del varo della riforma in esame, ma riteniamo da parte nostra, anche motivazioni generali volte a consentire da parte degli enti territoriali locali la consapevolezza del loro ruolo di enti impositori dotati di autonomia tributaria.

Per quanto riguarda Serit Sicilia s.p.a., la società di riscossione a totale partecipazione pubblica operante in Sicilia, non soggetta al controllo di Equitalia s.p.a., la gestione dei tributi locali potrà continuare a costituire oggetto di attività.

<sup>51</sup> Gli artt. 19 e 23 del D.lgs. n. 112/1999 prevedono a carico dell'agente della riscossione e a favore dell'ente impositore dettagliati obblighi di informazione e di contabilità, con riferimento allo stato di avanzamento del processo di riscossione. L'ente locale vanta, conseguentemente, un vero e proprio diritto di informazione, entro tempi e modalità prestabilite, assistito da sanzioni a carico dell'agente in caso di inadempimento. Sul punto, si v. Q. Lorelli, *Problematiche della riscossione dei tributi locali*, in Riv. tributi locali, n. 2, 2011, 179 e ss.