



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

## L'autonomia tributaria degli Enti territoriali minori nel nuovo sistema di finanza locale

di Valeria Maresca (\*)

### Abstract

*This paper aims to analyze the local authorities' financial and taxation autonomy - Municipalities, Provinces and Metropolitan cities-, that is their powers of taxation and the ability to define the procedural aspects of the tax system, within the present state of fiscal decentralization of our system, which shows once again a special meddling of state power due to the fundamental rule that reserved to the law the discipline of this matter, and also an intense restriction of the financial autonomy of these local institutions related to the compliance of the economic and financial commitments deriving from the European Union.*

*Following in the evolutionary and most important normative steps of local finance and bearing in mind that the self-determination of taxes for these institutions has a regulatory only of second grade, and therefore a impaired ability to impose its own revenues, the study will focus on the economic and financial capacities of the local institutions especially in the phases of monitoring, assessment and collection of your taxes. In this way, the attention shifts to the mechanisms of the direct management of local revenues and about the different forms of reliance of tax revenue, in-house or through outsourcing. According to the principles of greater financial empowerment and of efficiency administrative financial, has been provided for the involvement of different levels of government in the activities of tax assessment, and some rewarding mechanisms for efficient behavior in the management of tax revenue.*

*In fact, in this employment, the administrative activities of tax assessment will be investigated not only as administrative functions of implementation of own taxes, but also in the forms of participation of the Municipalities in to establishing the state taxes, a tool administrative cooperation financial between levels of government, which plays a dual role, as it guarantees revenue to municipalities, through incentives for participation, and also allows, through the direct monitoring of the territory, the use of a procedure for the recovery of the proceeds effective way to the fight' tax evasion.*

(\*) Dottore di ricerca in Diritto tributario, Università Federico II di Napoli

*Il presente lavoro intende analizzare l'autonomia finanziaria e tributaria degli enti territoriali minori-*

*Comuni, Province e Città metropolitane-, ovvero la loro potestà impositiva e il potere di definire gli aspetti procedurali del sistema tributario, nell'attuale stato di decentramento fiscale del nostro ordinamento, in cui emerge ancora una volta una particolare ingerenza del potere statale, in ragione della riserva legislativa, ed una forte restrizione dell'autonomia finanziaria dei tali enti dovuta al rispetto degli impegni economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea.*

*Ripercorrendo le tappe evolutive e normative fondamentali della finanza locale, lo studio, in considerazione di un'autodeterminazione tributaria di tipo solo regolamentare e dunque di una ridotta capacità di imporre entrate proprie, si incentrerà sulla capacità economico e finanziaria degli enti sub- centrali soprattutto nelle fasi di controllo, accertamento e riscossione dei tributi locali. L'attenzione si sposta così sui meccanismi di gestione diretta dell'entrate e sulle diverse forme di affidamento dell'attività di prelievo tributario, in house o attraverso esternalizzazione. Secondo la logica della massima responsabilizzazione finanziaria e di efficienza dell'attività amministrativa, il legislatore statale ha previsto il coinvolgimento dei diversi livelli istituzionali nell'attività di accertamento, e meccanismi di premialità per i comportamenti efficienti nella gestione delle entrate tributarie. In questa sede l'attività di accertamento, centrale nel procedimento impositivo, sarà infatti indagata non solo quale funzione amministrativa di attuazione dei tributi propri, ma anche nella forma di partecipazione dei Comuni all'accertamento dei tributi erariali, strumento quest'ultimo di collaborazione amministrativa finanziaria tra vari livelli di governo che riveste un duplice ruolo, quello di garantire entrate ai Comuni, mediante incentivi di partecipazione, dall'altra introduce, attraverso il controllo e il monitoraggio diretto del territorio, una procedura di recupero del gettito efficace per la lotta all'evasione fiscale.*

**SOMMARIO:** 1. Breve ricostruzione della finanza locale - 2. La nuova fiscalità degli enti locali: la particolare ingerenza del legislatore statale e l'introduzione del principio del pareggio di bilancio - 3. L'autonomia finanziaria e tributaria - 4. La potestà regolamentare degli enti territoriali, tra principio di competenza e vincoli legislativi - 5. Le fasi del procedimento impositivo: accertamento e riscossione dei tributi locali - 6. La partecipazione dei Comuni all'accertamento dei tributi erariali.

### **1. Breve ricostruzione della finanza locale**

L'elemento più qualificante il federalismo fiscale nell'ordinamento italiano è senz'altro la finanza degli Enti locali minori. Nel trentennio antecedente la riforma del Titolo V, Parte II, della Costituzione, data l'assenza di un'esplicita garanzia a livello costituzionale in grado di

riconoscere a tali enti la potestà normativa tributaria, prevalse soprattutto una finanza di tipo derivato, ovvero un sistema finanziario in cui erano previsti trasferimenti di risorse dal centro alla periferia, compartecipazioni al gettito e la possibilità degli enti territoriali di intervenire sulla manovra delle aliquote. La legislazione degli anni settanta consolidava una concezione fortemente unitaria dello Stato, che lasciava poco spazio all'autonomia territoriale, e, a causa dei numerosi squilibri dell'allora sistema finanziario locale, fu necessario ricorrere ad un intervento legislativo di modifica del rapporto con la finanza statale<sup>1</sup>.

La riforma tributaria, realizzata con legge 9 ottobre 1971, n. 825 («*Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria*»), in forza del principio di unitarietà del sistema tributario e di centralità delle scelte finanziarie, determinò una forte ingerenza dello Stato nelle attività degli enti sub- centrali e, quindi, una notevole riduzione dell'autonomia tributaria locale, tanto è vero che, furono intaccati i margini di autonomia degli enti territoriali, centralizzando in capo allo Stato la funzione impositiva. Il sistema previgente che poteva definirsi misto, ovvero, contrassegnato sia da entrate proprie degli enti territoriali sia dai trasferimenti erariali, fu, in questo modo, sostituito da una finanza di trasferimenti integrale. Una svolta significativa, tesa a rafforzare il ruolo della finanza degli enti territoriali, e di impostazione differente rispetto a quella centralista degli anni settanta, si realizzò solo sul finire degli anni ottanta e nel decennio successivo, quando il legislatore, prendendo atto della difficile situazione in cui si trovava la fiscalità locale, riconosce competenze tributarie agli enti sub- centrali. Con legge 8 giugno 1990 n. 142, avente ad oggetto l'ordinamento delle autonomie locali, viene assicurata per la prima volta agli stessi enti potestà impositiva autonoma nel campo delle imposte, tasse e tariffe (ai sensi dell'art. 54 «*Finanza locale*»), e, inoltre, *al fine di consentire alle regioni, alle province ed ai comuni di provvedere ad una rilevante parte del loro fabbisogno finanziario attraverso risorse proprie*, furono introdotti tributi locali, quali l'Ici, la Tarsu e la Tosap, ed attribuiti poteri in ordine alla determinazione dell'aliquota, all'accertamento ed alla riscossione del tributo. Il Decreto legislativo 15 dicembre 1997 n. 446, attuò, in seguito, un importante decentramento del prelievo tributario dallo Stato agli

---

<sup>1</sup> F. OSCULATI, *La finanza degli enti locali*, Napoli, 1989, il legislatore intendeva «eliminare irrazionali e vessatorie duplicazioni impositive che si verificavano attraverso imposte locali, che poggiavano su quasi identici presupposti rispetto ad analoghe imposte erariali, e che davano luogo a disparità di trattamento da comune a comune».

enti territoriali, riconoscendo espressamente la potestà regolamentare di Comuni e Province<sup>2</sup>.

Le leggi degli anni'90 sono state poi coordinate ed inserite nel D. lgs 18 agosto 2000, n. 267, il Testo Unico degli Enti locali (TUEL), all'interno del quale, in forza del principio di sussidiarietà, sono state ripartite le funzioni tra Comuni e Province, e stabilito il collegamento funzionale tra risorse e servizi dell'ente. Il predetto decreto consentì all'autonomia locale di regolamentare le funzioni rientranti nella *materie di propria competenza*, e di legittimare l'intervento dell'ente territoriale anche nei casi di assenza di un'espressa previsione legislativa. La funzione regolamentare degli enti territoriali fu così esaltata in una più ampia prospettiva in termini di programmazione e di gestione delle funzioni amministrative.

L'intervento più significativo nell'assetto istituzionale delle autonomie territoriali è stato realizzato dal legislatore costituzionale con la riforma del Titolo V, Parte II, della Costituzione, avvenuta con legge 18 ottobre 2001, n. 3,3 che ha modificato il sistema di finanziamento pubblico e posto le basi della nuova autonomia tributaria, accrescendo in maniera determinate il ruolo degli Enti locali<sup>4</sup>, ai quali viene riconosciuta autonomia di entrate e di spesa, in armonia con quella legislazione che, a partire dagli anni'90, mostrava un forte interesse per la concreta realizzazione di un sistema di autonomie locali. Tale modello ha individuato tre forme di finanziamento: i tributi ed entrate proprie, le compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, riferibili al proprio territorio, e i trasferimenti statali del fondo perequativo. Applicando il criterio di sussidiarietà<sup>6</sup>, le funzioni

<sup>2</sup> In tema, G. MARONGIU, *La fiscalità locale tra le garanzie dei contribuenti e le esigenze della comunità*, in *La fiscalità locale*, 2002, p. 1145 e ss..

<sup>3</sup> Sul punto, F. TESAURO, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *La Finanza locale*, 9/2005, p. 13 e ss..

<sup>4</sup> La formulazione originaria dell'119 Cost., ante riforma del 2001, riconosceva autonomia finanziaria solo alle Regioni «nelle forme e nei limiti stabiliti dalla Repubblica, che la coordinano con la finanza dello Stato, delle province e dei comuni».

<sup>5</sup> In particolare le leggi Bassanini (l. 15 marzo 1997, n. 59; l. 15 maggio 1997, n. 127; l. 16 giugno 1998, n. 191) che a Costituzione invariata, avviarono un processo di federalismo amministrativo

<sup>6</sup> Il principio di sussidiarietà è espressione del federalismo sia fiscale sia amministrativo, entra a far parte dell'ordinamento italiano attraverso il trattato di Maastricht nel 1992 (Si veda, V. GUIZZI, voce *Sussidiarietà (dir. CE)*, in *Enc. Giur.*, XXX, 2000). Recepito dalla legge n. 59 del 1997, ai sensi dell'art. 4, terzo comma, lett. a) dispone che i conferimenti delle funzioni alle autonomie territoriali devono osservare il principio di sussidiarietà; trova ampio spazio nella riforma del Titolo V della Costituzione. In proposito, M. CARDILLO, *Il ruolo dei Comuni nell'applicazione del principio di sussidiarietà fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2012, p. 345 e ss..

amministrative sono state ripartite in modo diverso ed attribuite ai Comuni, salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario, siano conferite all'ente esponenziale di livello superiore (Province, Città metropolitane, Regione e Stato)<sup>7</sup>.

Il quadro normativo della finanza locale, in ultima analisi, è definito dai decreti legislativi di attuazione del federalismo fiscale, emanati a seguito della legge delega n. 42 del 2009 (*Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione*), in particolare dal D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 intitolato «*Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale*», nel quale prevale un sistema di entrate quasi interamente rimesso alla disciplina statale che restringe l'autonomia impositiva, sostanzialmente, alla previsione di tributi di scopo e sul turismo, all'introduzione di strumenti tariffari e di prestazioni patrimoniali non tributarie.

In attesa della revisione costituzionale del Titolo V, la legge 7 aprile 2014, n. 56 «*Disposizioni sulle città metropolitane, sulle province e sulle unioni e fusioni di comuni*», delinea le nuove direttrici in materia di enti locali, prevedendo: la ridefinizione del sistema delle province; una nuova disciplina in tema di unioni e fusioni di comuni, ed, inoltre, l'istituzione delle città metropolitane<sup>8</sup>, enti di governo delle grandi aree urbane che dovranno svolgere ruoli di

<sup>7</sup> Ex art. 118 Cost.. Mentre nel testo previgente le Regioni erano investite delle funzioni amministrative, salvo quelle di interesse locale, che potevano con legge statale essere attribuite agli Enti locali, nel nuovo art. 118 Cost. i Comuni sono i titolari delle funzioni amministrative proprie.

<sup>8</sup> Le città metropolitane sono state previste per la prima volta nel 1990 dagli articoli 17 e 18 della legge n. 142, solo nel 2001, con la riforma del titolo V, entrano a far parte della Costituzione; l'art. 114, secondo comma, cost., ne ha riconosciuto il rango di enti autonomi dotati di propri statuti, poteri e funzioni. Questi enti nascono dall'esigenza di individuare un nuovo governo locale che assolve alle funzioni proprie di vaste aree territoriali più complesse, intervenendo sullo sviluppo economico, sui flussi di merci e sulla pianificazione territoriale.

Le ragioni dell'inattuazione legislativa e della loro inoperatività per oltre vent'anni devono attribuirsi non solo all'immobilismo politico e culturale ma anche, ed in modo particolare, alla difficile definizione, nell'ambito delle differenti realtà territoriali, di un comune ordinamento. Di recente l'art. 18 del decreto legge n. 95 del 2012 (convertito nella legge n. 135 del 2012) ha disposto l'istituzione a decorrere dal 1° gennaio 2014 delle città metropolitane.

La legge 7 aprile 2014, n. 56 «*Disposizioni sulle città metropolitane, sulle province e sulle unioni e fusioni di comuni*», prevede l'istituzione delle città metropolitane; la ridefinizione del sistema delle province; la nuova disciplina in tema di unioni e fusioni di comuni. Sono state così individuate nove Città metropolitane (Torino, Milano, Venezia, Genova, Bologna, Firenze, Bari, Napoli e Reggio Calabria, a cui si aggiunge la città metropolitana di Roma capitale), con territorio corrispondente a quello dell'omonima provincia, ed anche un procedimento ordinario di passaggio di singoli comuni dalla provincia limitrofa alla città metropolitana (o viceversa). La legge non ha previsto lo svuotamento delle funzioni provinciali, come originariamente stabilito dal governo, ma ne ha ridisegnato il ruolo, infatti, attraverso una fase di attuazione, le province saranno trasformate in enti di secondo livello governati da organi non più eletti direttamente dai cittadini ma dai sindaci e dai consiglieri dei comuni del territorio, con specifiche funzioni di programmazione e di coordinamento. Gli organi delle città metropolitane sono il sindaco (sindaco del comune capoluogo), il consiglio metropolitano e la conferenza metropolitana. Dal 1° gennaio 2015, le città metropolitane prenderanno il posto delle omonime province,

indirizzo e di potere in ordine alla pianificazione strategica, alla regolazione dei servizi pubblici e all'incremento della competitività territoriale, mediante adeguati livelli di finanziamento delle proprie funzioni.

## **2. La nuova fiscalità degli enti locali: l'introduzione del principio del pareggio di bilancio e la particolare ingerenza del legislatore statale**

La fiscalità locale presenta oggi caratteri differenti da quanto era stato immaginato dal legislatore costituzionale nel 2001.

Le regole che riguardano l'autonomia finanziaria e tributaria degli enti locali minori, e sulle quali si fonda il federalismo fiscale, sono state definite dall'art. 119 della Costituzione e dalle disposizioni che stabiliscono le competenze legislative in materia.

Per derivazione costituzionale, gli enti territoriali possono, con proprio regolamento, istituire tributi «propri» che abbiano presupposti diversi dai tributi erariali e regionali, ed addizionali o sovrainposte locali ai tributi statali (o regionali). L'autonomia finanziaria, ex art. 119, comma due, Cost., si esercita all'interno di un quadro normativo definito dal legislatore statale ed è pertanto condizionata da interventi di coordinamento (*i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*).

La legge delega n. 42 del 2009, che *reca in via esclusiva i principi fondamentali del coordinamento*

---

succedendone in tutti i rapporti attivi e passivi ed esercitandone le relative funzioni, pur non potendo essere del tutto comparate, in quanto le funzioni fondamentali delle città metropolitane riflettono dimensioni di interessi più ampi.

Ai sensi dell'art. 1, comma 44, della legge n. 56/2014 si distinguono:

- le funzioni fondamentali delle province e quelle attribuite alle città metropolitane, nell'ambito del processo di riordino delle funzioni attualmente esercitate delle province, cui lo Stato e le regioni provvedono;
- le funzioni fondamentali proprie delle città metropolitane (assegnate *ex novo*), che comprendono: a) piano strategico del territorio metropolitano di carattere triennale che costituisce l'atto di indirizzo per i comuni e le unioni di comuni del territorio; b) pianificazione territoriale generale; c) strutturazione di sistemi coordinati di gestione sei servizi pubblici; d) mobilità e viabilità; e) promozione e coordinamento dello sviluppo economico e sociale; f) promozione e coordinamento dei sistemi di informatizzazione e di digitalizzazione in ambito metropolitano;
- ulteriori funzioni attribuite dallo Stato o dalle regioni.

Si evince il ruolo di potere e di indirizzo delle città metropolitane quali *enti per il governo integrato delle grandi conurbazioni aree urbane* per quanto riguarda la pianificazione strategica, la regolazione dei servizi pubblici, delle reti e delle infrastrutture strategiche locali, svolgendo un compito principale di incremento della competitività territoriale. In ragione di ciò necessitano di adeguati livelli di finanziamento delle funzioni fondamentali.

<sup>9</sup> Così, M. BASILAVECCHIA, *Il fisco municipale rispetta i vincoli costituzionali*, in *Corr. trib.*, 14/2011, p. 1105 e ss., l'Autore rileva il contrasto tra le scelte coraggiose e autonomiste della riforma del Titolo V della Costituzione e la sua attuazione.

della finanza pubblica e del sistema tributario<sup>10</sup>, al Capo III, individua i principi e i criteri direttivi della finanza locale e traccia le linee strutturali del nuovo ordinamento finanziario. In esso emerge un sistema di autonomia e di responsabilizzazione delle scelte delle amministrazioni locali in base alle loro effettive esigenze territoriali, un modello in cui, pur contemplando meccanismi perequativi, si afferma un diretto collegamento tra risorse e territorio<sup>11</sup>, ed in cui rileva soprattutto una forte tendenza alla defiscalizzazione, infatti gli enti locali dispongono di piena autonomia nella fissazione delle tariffe per prestazioni o servizi offerti su richiesta dei singoli cittadini<sup>12</sup>.

Le Regioni hanno il compito fondamentale di coordinare il sistema fiscale degli enti minori, attraverso l'istituzione di tributi dei Comuni, Province e Città metropolitane, in cui specificano gli ambiti di autonomia sui quali quest'ultimi possono intervenire per determinare le variazioni di aliquote dei tributi loro attribuiti o per introdurre agevolazioni<sup>13</sup>, e per la fissazione di tariffe per prestazioni o servizi offerti anche su richiesta dei cittadini.

<sup>10</sup> Sull'importanza del coordinamento, F. GALLO, *I principi di diritto tributario: problemi attuali*, in *Rass. trib.*, 4/2008, p. 919 e ss., ritiene che i principi fondamentali di coordinamento sono gli unici principi che consentono allo Stato di intervenire sulla materia tributaria attribuita alla competenza delle Regioni. Vedere, E. DE MITA, *Le basi costituzionali del «federalismo fiscale»*, Milano, 2009, p. 32; L. PERRONE, *I tributi propri derivati*, in *Rass. trib.*, n. 6, 2010, p. 1568 e ss., considera due diversi coordinamenti tra i livelli di governo: uno verticale ed uno orizzontale.

<sup>11</sup> Per quanto concerne gli enti locali minori la medesima legge, all'art. 12 «*Principi e criteri direttivi concernenti il coordinamento e l'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali*», contempla una molteplicità di interventi normativi, sia dello Stato sia della Regione. *In primis*, il legislatore statale è chiamato a disciplinare uno o più tributi propri locali, rispetto ai quali l'ente territoriale può esercitare esclusivamente la facoltà di stabilirli ed applicarli in riferimento a determinati scopi. Nel rispetto delle normative di settore e delle delibere delle autorità di vigilanza, gli enti locali potranno stabilire ed applicare tributi propri in riferimento a particolari scopi come 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 (art. 12, comma uno, lett. d)). La nuova disciplina prevede, dunque, tributi comunali e provinciali di scopo, ed estende per i comuni la possibilità di applicare i medesimi tributi non più, solo, *alla realizzazione di opere pubbliche*. L'imposta di scopo è stata introdotta dalla legge 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 154 (Finanziaria 2007) in cui si prevede che i Comuni possono istituire con proprio regolamento un'imposta destinata alla parziale copertura delle spese per la realizzazione di opere pubbliche. Nell'imposizione di scopo si realizza uno stretto collegamento tra il sacrificio richiesto e il conseguimento dell'obiettivo ad esso correlato, in modo da garantire una sostanziale condivisione da parte dei cittadini messi in grado di porre in essere un'attività di controllo sull'operato degli amministratori. Cfr., F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2011, p. 85 e ss.; id., *I tributi di scopo e le politiche tariffarie degli enti locali*, in *Rass. trib.*, n. 5, 2011, p. 1261 e ss..

<sup>12</sup> L'introduzione di nuove entrate come le tariffe indica la forte tendenza alla defiscalizzazione della fiscalità locale. In F. AMATUCCI, *Federalismo fiscale*, in *Enc. giur. Treccani*, 2013.

<sup>13</sup> Scrive, F. AMATUCCI, *Federalismo fiscale*, *op. cit.*. «La nuova legge delega ha pertanto il merito di chiarire (negli artt. 2, lett. q e 12) il contenuto del potere di coordinamento secondario (regionale) (...) In tal modo le Regioni svolgono un ruolo fondamentale consistente nell'esercitare il proprio potere di coordinamento del sistema fiscale degli enti minori (Comuni e Province) così come previsto dall'art. 117 Cost. con ampi margini di manovra».



Allo scopo di valorizzare l'efficacia dell'attività amministrativa, secondo il principio della massima responsabilizzazione finanziaria e nella logica della lotta all'evasione ed elusione fiscale, accanto a meccanismi di accertamento e riscossione dei tributi locali, sono introdotte forme di premialità dei comportamenti virtuosi degli enti territoriali nell'esercizio della potestà tributaria e nella gestione economica, e vengono rafforzati gli strumenti di collaborazione tra enti territoriali ed Amministrazione finanziaria<sup>14</sup>.

La legge delega ha inoltre previsto l'approvazione di uno specifico decreto sulle città metropolitane - in coerenza con i principi di finanziamento delle funzioni degli enti locali, di coordinamento e autonomia di entrata e di spesa, e di entità e riparto dei fondi perequativi - per assicurare il finanziamento delle funzioni di suddetti enti, anche mediante l'attribuzione di specifici tributi, e per garantire una più ampia autonomia di entrata e di spesa, in ragione della complessità delle funzioni ad essi attribuite. Gli enti di governo metropolitano godono della stessa autonomia impositiva degli altri enti territoriali, per essi si prevede inoltre il contestuale definanziamento, ovvero la riduzione dei trasferimenti degli enti locali le cui funzioni sono affidate alle città metropolitane.

Si badi che le regole di coordinamento previste nella delega, pur ammettendo ambiti di fiscalità locale su tributi propri e una legislazione regionale in materia di tributi locali, non hanno avuto effettiva realizzazione nel decreto attuativo sul «*Federalismo fiscale municipale*»<sup>15</sup>, nel quale sembra invece prevalere un sistema di entrate quasi interamente rimesso alla disciplina statale, che lascia all'ente locale margini minimi di intervento<sup>16</sup>, così delineandosi nel concreto un sistema di decentramento di funzioni e del gettito di tributi disciplinati dalla

<sup>14</sup> In particolare, tra i modelli di collaborazione si considera la partecipazione dei Comuni all'accertamento dei tributi erariali, già prevista dall'art. 44 del D.p.r. n. 600/1973.

<sup>15</sup> In esso assume un ruolo centrale la previsione di tributi di scopo e sul turismo Il decreto legislativo n. 23/2011 all'art. 4 ha introdotto l'imposta di soggiorno, e in alternativa l'imposta di sbarco. Ai sensi dell'art. 6 lo stesso decreto ha previsto l'impiego dell'imposta di scopo anche per interventi a sostegno di infrastrutture turistiche, e la possibilità che il gettito dell'imposta vada a finanziare l'intero ammontare e non solo il 30 per cento.

<sup>16</sup> M. BASILAVECCHIA, *Il Fisco municipale rispetta i vincoli costituzionali*, op. cit., p. 1105, l'Autore evidenzia il protagonismo del legislatore che «sopprime tributi preesistenti, ne crea di nuovi, pone limiti all'autonomia normativa dell'ente locale, definisce la disciplina delle entrate locali lasciando all'integrazione da parte dell'ente locale uno spazio davvero minimo». Trovano ampio spazio gli strumenti tariffari o le prestazioni patrimoniali non tributarie, riducendo così l'intervento dell'ente territoriale alla previsione di agevolazioni ed esenzioni. Cfr., G. SCANU, *La fiscalità del turismo: un'opportunità per le regioni, una tentazione per lo Stato*, in AA. VV., «*Tourism taxation*»: *sostenibilità ambientale e turismo tra fiscalità locale e competitività*, a cura di V. Ficari- G. Scanu, Torino, 2013, p. 7 e ss..

legge statale<sup>17</sup>.

Una analisi precisa e attuale della fiscalità municipale deve tener conto della forte incidenza delle politiche dell'Unione Europea nell'assetto delle autonomie locali, considerando che i bilanci di queste ultime concorrono al rispetto delle regole quantitative e procedurali di finanza pubblica disposte dall'Unione, ad esse si aggiungano le principali innovazioni della legislazione più recente<sup>18</sup>, che ha previsto misure eccezionali per affrontare la situazione economica e finanziaria dell'Italia legata alla crisi dei debiti sovrani dell'Europa<sup>19</sup>.

I bilanci pubblici sono sottoposti a procedure di monitoraggio a livello statale ed europeo, attraverso il Patto interno di Stabilità, predisposto allo scopo di evitare eccessivi disavanzi pubblici dei Paesi membri, la finanza degli enti territoriali era, in precedenza, tenuta al rispetto degli obiettivi programmatici ed al controllo annuale dell'indebitamento netto. Oggi, il nuovo patto di bilancio, il *Fiscal compact* (Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla *governance* dell'unione economica e monetaria), sottoscritto il 2 marzo 2012, potenzia la vigilanza ed il coordinamento dei sistemi di finanza pubblica nazionale, prevedendo un ulteriore vincolo e sancendo l'impegno degli Stati membri ad inserire all'interno del proprio ordinamento la regola del pareggio di bilancio, affinché venga mantenuto l'equilibrio tra le uscite finanziarie sostenute e le entrate conseguite e si possano scongiurare il pericolo di *deficit* ed il conseguente ricorso all'indebitamento.

Tale obbligo è stato introdotto nel nostro Paese dalla legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 («*Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale*»)<sup>20</sup>.

<sup>17</sup> Cfr., E. A. LA SCALA, *Tutela dell'interesse fiscale dei Comuni e possibili modelli di gestione della funzione impositiva e di riscossione*, in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2012, p. 599.

<sup>18</sup> Legge n. 148/2011, di conversione del decreto- legge n. 138/2011, recante *Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo*, per quanto concerne l'estensione del patto di stabilità; poi il decreto- legge n. 201/2011, recante *Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici*, convertito nella legge n. 214/2011, che ha inciso anche sulle finanze dei Comuni; infine il decreto- legge n. 1/2012 recante *Disposizioni urgenti per la concorrenza, lo sviluppo delle infrastrutture e la competitività*, convertito nella legge n. 27/2012, per la previsione in tema di tesoreria. Inoltre, la legge costituzionale n. 1 del 2012 ha introdotto nella Costituzione il c.d. principio del pareggio di bilancio e numerosi elementi di rilievo sotto il profilo dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali. In tema, M. CECCHETTI, *Legge costituzionale n. 1 del 2012 e Titolo V della Parte II della Costituzione: profili di contro- riforma dell'autonomia regionale e locale*, in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it), n. 24/2012, l'Autore ritiene che le novità introdotte nella Costituzione rappresentino una vera e propria contro-riforma dell'autonomia regionale e locale rispetto al testo costituzionale della Riforma del 2001.

<sup>19</sup> In tema, C. BUZZACCHI, *La fiscalità municipale: l'evoluzione dalla riforma federalista al decreto «liberalizzazioni»*, in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it), n. 9/2012.

<sup>20</sup> Scrive M. CECCHETTI, *Legge costituzionale n. 1 del 2012 e Titolo V della Parte II della Costituzione: profili di contro-riforma dell'autonomia regionale e locale*, *op. cit.*, tale intervento comporterà «la naturale esigenza di un profondo

Ragion per cui, attraverso quest'intervento legislativo, che ha inteso rafforzare i vincoli alla finanza pubblica statale e locale, l'autonomia degli enti locali viene limitata in forza del principio di equilibrio dei bilanci e dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea, laddove la Riforma del Titolo V aveva, invece, riconosciuto maggiore autonomia territoriale<sup>21</sup>. Questa normativa affida, per di più, alla potestà legislativa esclusiva dello Stato la determinazione dei suddetti limiti, in base alla considerazione che, ai sensi del novellato articolo 81, VI comma, Cost., le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci delle pubbliche amministrazioni sono riservate alla legge parlamentare<sup>22</sup>.

### 3. L'autonomia finanziaria e tributaria

La capacità economica e finanziaria di un ente si realizza in modo particolare attraverso l'autonomia tributaria, in essa sono comprese la potestà impositiva e il potere di definire gli aspetti procedurali del sistema tributario.

Gli enti territoriali esercitano autonomia tributaria nell'ambito dei principi fondamentali definiti dalla legge, necessari ad indicare le linee guida cui gli stessi devono attenersi nello svolgimento dei propri poteri impositivi<sup>23</sup>.

Il concetto di autonomia è pressoché ampio, contiene in sé il duplice significato di autonomia normativa, ovvero la capacità di un ente di costituire il proprio ordinamento

---

ripensamento degli approdi fino ad oggi raggiunti dalla giurisprudenza costituzionale in tema di limiti alla potestà legislativa dello Stato in materia di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario in relazione agli spazi di autonomia costituzionale riconosciuti agli enti territoriali sub-statali».

<sup>21</sup> Art. 119, primo comma, Cost. «I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea». Come modificato dalla legge 20 aprile 2012, n. 1. Altra importante modifica dell'art. 119 Cost., riguarda il sesto comma, in cui è stabilito che gli enti territoriali «Possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento, con la contestuale definizione di piani di ammortamento e a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio».

<sup>22</sup> Come sostituito dalla legge 20 aprile 2012, n. 1, il comma sei dell'art. 81 della Cost. sancisce che «Il contenuto della legge di bilancio, le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni sono stabiliti con legge approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, nel rispetto dei principi definiti con legge costituzionale».

<sup>23</sup>I limiti più consistenti all'autonomia tributaria sembrano derivare in particolare dall'esigenza di coordinamento del sistema tributario, contenuta nell'art. 117 Cost.. A tal proposito, F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 596.

mediante l'emanazione di norme aventi la stessa natura e la stessa efficacia di quelle statali<sup>24</sup>, ed autonomia organizzativa<sup>25</sup>, che indica, invece, l'indipendenza di indirizzo politico-amministrativo, ed assume diverse connotazioni: contabile, finanziaria e gestionale<sup>26</sup>.

L'autonomia politico-amministrativa necessita, per sua realizzazione, di autodeterminazione finanziaria, e quindi di sufficienza dei mezzi e della loro predefinizione normativa<sup>27</sup>.

Il principio di autonomia finanziaria si rinviene innanzitutto nella disposizione dell'art. 5 della Carta costituzionale, secondo il quale «La Repubblica, una ed indivisibile, riconosce e promuove le autonomie locali; attua nei servizi che dipendono dallo Stato il più ampio decentramento amministrativo; adegua i principi e i modi della sua legislazione alle esigenze dell'autonomia e del decentramento».

Il disegno costituzionale della riforma del Titolo V ha rilevato l'interesse fiscale da parte degli enti sotto-ordinati di regolamentare autonomamente la finanza locale e secondo criteri di auto-determinazione<sup>28</sup>. Mentre il testo previgente sanciva l'autonomia finanziaria delle sole Regioni, il nuovo art. 119 Cost., primo comma, riconosce a Comuni, Province e Città metropolitane ampia autonomia finanziaria, con funzione di entrata e di spesa<sup>29</sup>.

La funzione tributaria è coesistente al raggiungimento degli scopi dell'ente sub-centrale<sup>30</sup>, infatti l'ente dotato di autonomia tributaria può, secondo le proprie competenze,

<sup>24</sup> Cfr., M. S. GIANNINI, *Autonomia pubblica (teoria generale e diritto pubblico)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1959, IV, p. 356 e ss..

<sup>25</sup> Definizione utilizzata nel diritto amministrativo per individuare le attribuzioni ed i poteri in merito alla regolazione delle funzioni amministrative ed organizzative. P. BORIA, *Il sistema tributario*, Milano, 2008, p. 932.

<sup>26</sup> Cfr., A. GIOVANARDI, *Tributi comunali*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1999, p. 522 e ss..

<sup>27</sup> In tal senso, A. URICCHIO, *Autonomia finanziaria dei Comuni e potere normativo in materia di accertamento e sanzioni*, in AA. VV., *Accertamento e sanzioni nei tributi locali*, a cura di A. Uricchio, Rimini, 2009. Sul concetto di autonomia finanziaria degli enti territoriali minori, P. BORIA, *Il sistema tributario, op. cit.*, p. 106 e ss. scrive «costituisce una vera e propria garanzia di sistema che vale ad esprimere l'esigenza di proteggere e consolidare l'interesse fiscale degli enti stessi, pur nel coordinamento con gli altri valori primari riconosciuti dalla costituzione in ambito fiscale».

<sup>28</sup> Cfr. P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002; id., *Autonomia normativa e autonomia organizzativa degli enti locali in materia di accertamento e riscossione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 496.

<sup>29</sup> In tema, A. DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 245; R. PEREZ, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 54 e ss..

<sup>30</sup> In tema L. DEL FEDERICO, *Il finanziamento delle autonomie locali: linee di tendenza e principi generali tra dettato costituzionale e legislazione ordinaria*, in AA. VV., *L'autonomia finanziaria degli enti locali italiani*, Roma- Milano, 1994; P. BORIA, *Autonomia normativa e autonomia organizzativa degli enti locali in materia di accertamento e riscossione tributaria*, op. cit., p. 494 e ss.; G. MARONGIU, *Evoluzione e lineamenti della finanza locale in Italia*, in *La Finanza locale*, 9/2005, p. 23 e ss.; F. AMATUCCI, *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, in AA. VV., *Il nuovo sistema degli enti locali*, a cura di F. Amatucci, Torino, 2010, p. 5 e ss..

disciplinare le fattispecie sostanziali e le sequenze procedimentali dei tributi locali<sup>31</sup>.

Non vi è coincidenza tra le due autonomie, quella finanziaria può realizzarsi anche mediante entrate differenti dalle prestazioni tributarie<sup>32</sup>, invece l'autonomia tributaria, che fa capo agli enti territoriali e ne determina l'indipendenza dal potere tributario centrale, presuppone il riconoscimento di competenza fiscale a favore dell'ente locale<sup>33</sup>.

Detta autonomia rappresenta l'aspetto dominante del percorso di sviluppo della finanza locale<sup>34</sup> in quanto consente la definizione delle scelte di indirizzo e di governo del territorio<sup>35</sup>.

L'istituzione di un tributo proprio delimita l'esatta portata dell'autonomia territoriale è, dunque, necessario che le istituzioni locali siano poste in grado, attraverso la gestione dei flussi finanziari, di raggiungere gli obiettivi e i risultati politico- sociali del proprio territorio<sup>36</sup>.

L'autonomia impositiva degli enti locali minori si inserisce in un contesto giuridico complesso, laddove, pur esprimendosi, attraverso la potestà regolamentare, nella scelta di taluni elementi tributari, viene delimitata da un'attività legislativa statale e regionale di definizione degli elementi essenziali del tributo.

I Comuni e le Province non possono istituire autonomamente un tributo ma solo regolamentarne il suo contenuto, esercitano la loro autonomia tributaria in relazione alle materie che non sono di competenza esclusiva della legislazione statale, e dunque, allo stato attuale, detta autonomia appare sostanzialmente ridotta, limitandosi alla possibilità di modificare le aliquote dei tributi e di introdurre agevolazioni.

#### **4. La potestà regolamentare degli enti territoriali tra principio di competenza e vincoli legislativi**

<sup>31</sup> Cfr., P. BORIA, *La potestà regolamentare e l'autonomia tributaria degli enti locali*, in *Riv. dir. trib.*, n. 5/2013, p. 416.

<sup>32</sup> Vedi, E. DE MITA, *Autonomia finanziaria e potestà tributaria delle regioni a statuto ordinario*, in AA. VV., *Problemi economici e finanziari delle regioni*, Milano, 1976. p. 109.

<sup>33</sup> In tal senso, F. GALLO, *Federalismo fiscale*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1996.

<sup>34</sup> Cfr., P. BORIA, *Il sistema tributario*, *op. cit.*, p. 920.

<sup>35</sup> P. BORIA, *La potestà regolamentare e l'autonomia tributaria degli enti locali*, *op. cit.*, p. 409 e ss.; C. ESPOSITO, *Autonomia locale e decentramento amministrativo nell'art. 5 Cost.*, in AA. VV., *La Costituzione italiana*, Padova, 1954.

<sup>36</sup> Secondo P. GIARDA, *Federalismo fiscale*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 2004 «Un efficiente sistema di federalismo fiscale richiede che ciascun livello di governo e ciascun governo, centrale, regionale o locale, finanzia le proprie spese con il gettito prodotto da proprie entrate tributarie. La corrispondenza tra decisione di spesa e decisioni di finanziamento è elemento costitutivo dell'efficienza allocativa».

L'autodeterminazione normativa corrisponde dunque alla misura dell'indipendenza di un ente territoriale, ed il continuo ampliamento dei poteri impositivi in capo a tali enti è considerato da più parti un aspetto molto interessante e significativo nell'ambito del decentramento fiscale<sup>37</sup>.

Problema rilevante connesso a questo tema è però la legittimazione soggettiva della funzione impositiva, infatti, la potestà normativa degli enti sub- centrali incontra limiti in quanto sottoposta a numerosi vincoli e condizionamenti nella sua forma e nei contenuti: deve esercitarsi nel rispetto delle regole costituzionali, innanzitutto del principio della riserva di legge dell'art. 23 Cost., e tener conto delle pronunce giurisprudenziali della Corte Costituzionale in materia tributaria e delle disposizioni attuative del federalismo fiscale, emanate a seguito della legge delega n. 42 del 2009<sup>38</sup>. Inoltre, le norme dello Statuto, introdotte a garanzia costituzionale contenenti principi generali dell'ordinamento, si applicano nell'ambito dell'amministrazione locale, rivolgendosi dunque agli enti locali. L'art.1, commi 3 e 4, della legge n. 212 del 2000 esorta quest'ultimi ad adeguare i propri statuti ed atti normativi ai principi dettati da tale legge. Conseguentemente i principi statutari hanno effetti rilevanti anche sul potere regolamentare dei Comuni<sup>39</sup>.

L'autonomia normativa degli enti locali minori ha ottenuto l'effettivo riconoscimento, nel limite della riserva di legge, grazie all'introduzione dell'art. 52 del D. lgs 15 dicembre 1997, n. 446 che ha attribuito a Comuni e Province la facoltà di «disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel

<sup>37</sup> In tal senso P. BORIA, *La potestà regolamentare e l'autonomia tributaria degli enti locali*, op. cit.; F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali e l'imposta sui cespiti immobiliari*, Bologna, 1979; id., *Federalismo fiscale*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1996; id., *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali nel nuovo titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1033 e ss.; id., *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, regioni ed enti locali*, in *Rass. trib.*, 6/2002, p. 2007 e ss..

<sup>38</sup> In tal senso, P. BORIA, *La potestà regolamentare e l'autonomia tributaria degli enti locali*, op. cit., p. 414.

<sup>39</sup> Cfr., M. CARDILLO, *Statuto del contribuente e attività normativa dei Comuni*, in AA. VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore del prof. Gianni Marongiu, a cura di A. Bodrito- A. Contrino- A. Marcheselli Torino, 2012. Inoltre, A. URICCHIO, *Attuazione dello Statuto e autonomie locali nella prospettiva del federalismo fiscale*, in AA. VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore del prof. Gianni Marongiu, a cura di A. Bodrito- A. Contrino- A. Marcheselli Torino, 2012, p. 138 e ss., in termini di collegamento tra le ragioni di tutela del contribuente ed il sistema di autonomie locali, evidenzia come i principi sanciti dallo Statuto sono richiamati dalla legge sul federalismo fiscale all'art. 2, comma 1, lett. c): «principi di razionalità e coerenza dei singoli tributi e del sistema tributario nel suo complesso, semplificazione del sistema tributario, riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti, trasparenza del prelievo, efficienza nell'amministrazione dei tributi».

rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti»<sup>40</sup>.

Nell'attuale assetto costituzionale- ai sensi del secondo comma dell'art. 119 Cost.- gli enti territoriali possono *stabilire ed applicare* tributi propri<sup>41</sup>, sia pure in armonia con la Costituzione e nel limite dei principi di coordinamento del sistema tributario e della finanza pubblica, regola che vale anche a riconoscere la facoltà di disciplinare la fase attuativa del procedimento tributario mediante le fonti normative di cui gli enti locali dispongono<sup>42</sup>.

Nonostante l'equiordinazione in punto di autonomia finanziaria, disposta, in seguito alla riforma costituzionale del 2001, dall'art. 114 Cost., non si riscontra un uguale potere impositivo tra Regioni ed Enti locali minori. La potestà legislativa è, infatti, divisa tra Stato e Regioni, nel riparto di competenze, l'art. 117 Cost. rimette, allo Stato, la determinazione dei principi fondamentali nelle materia e nell'esercizio di coordinamento della finanza pubblica, ed alle Regioni, una potestà legislativa concorrente. I Comuni, le Province e le Città metropolitane dispongono di poteri notevolmente diversi, in particolare, di un'autonomia impositiva ristretta, che esercitano attraverso atti normativi di rango secondario<sup>43</sup>; il sesto comma dell'art. 117 della Costituzione assegna a loro la competenza regolamentare *in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite*. Questa norma è sovente interpretata come una vera e propria riserva di competenza in favore della fonte regolamentare, dove la legge è considerata, invece, la cornice entro cui la potestà regolamentare può autonomamente dispiegarsi.

Il principio di competenza, in base al quale la potestà impositiva potrà esercitarsi su tutte le materie oggetto di competenza dell'ente, riconosce agli enti territoriali minori il proprio

<sup>40</sup> Il sistema della finanza locale è stato poi delineato dall'art. 149 «*Principi generali in materia di finanza propria e derivata*», del Testo unico sulle leggi dell'Ordinamento degli Enti locali (il TUEL, approvato con D. lgs 18 agosto 2000 n. 267), che individua un sistema di finanza locale misto, formato da fonti autonome e fonti derivate. Il terzo comma della stessa norma assicura agli Enti locali minori *potestà impositiva autonoma nel campo delle imposte, delle tasse, delle tariffe, con conseguente adeguamento della legislazione tributaria vigente*, richiamando, inoltre, la disposizione del precedente art. 52 del D. lgs n. 446/1997 per la definizione dei limiti all'autonomia impositiva.

<sup>41</sup> **La nozione di «tributo proprio» secondo tale visione che privilegia l'aspetto formale rispetto a quello sostanziale, non si fonda sull'individuazione dell'ente che riscuote e gestisce finanziariamente quell'entrata, ma sulla tipologia di strumento normativo istitutivo di quel tributo. Così, F. AMATUCCI, Il nuovo sistema fiscale degli enti locali, Torino, 2010.**

<sup>42</sup> Cfr., P. BORIA, *Autonomia normativa e autonomia organizzativa degli enti locali in materia di accertamento e riscossione tributaria*, op. cit., p. 498.

<sup>43</sup> Cfr. A. FEDELE, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 1530 e ss.; A. GIOVANARDI, *Il riparto delle competenze tributarie tra giurisprudenza costituzionale e legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, p. 40, sostiene l'Autore che nel nuovo quadro l'autonomia tributari degli enti locali si riduce «*a ben poca cosa*», a causa della dipendenza dei poteri normativi di Regioni ed enti locali dallo Stato.

ambito di attribuzioni in materia tributaria, legittimandone l'esercizio del potere normativo.

La facoltà di istituire un tributo proprio dipende, pertanto, dalla fonte normativa attribuita all'ente territoriale, nel rispetto del fondamentale principio della riserva di legge<sup>44</sup> dell'art. 23 della Costituzione («Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge»), per cui gli elementi qualificatori della fattispecie imponibile devono essere necessariamente individuati *in base alla legge*, escludendo che la prestazione tributaria possa essere imposta con l'impiego di una fonte secondaria<sup>45</sup>. Tale vincolo non opera nel caso di norme sull'accertamento e sulla riscossione.

Trattasi di una riserva relativa, per cui la prestazione non deve essere regolata per intero dalla legge. Secondo la giurisprudenza costituzionale la fonte legislativa deve stabilire gli elementi essenziali del tributo, quali i soggetti passivi, il presupposto e la misura del tributo, ma può rimettersi ad una fonte normativa secondaria la disciplina quantitativa della prestazione delle aliquote e della base imponibile<sup>46</sup>. Mentre con legge sono fissati i criteri ed i principi direttivi, fonti diverse, promananti dagli enti locali, possono regolamentare gli elementi non essenziali e procedurali del tributo<sup>47</sup>.

Il principio della riserva di legge in materia tributaria, pur circoscrivendo gli ambiti di esercizio dell'autonomia degli enti territoriali, non sembra comprimere nel concreto l'attuazione della politica fiscale degli stessi enti, inoltre, osservando la finanza locale, in seguito alla Riforma del Titolo V Cost., rileva un'attenuazione della rigidità della riserva di legge ed una maggiore estensione degli atti normativi secondari<sup>48</sup>.

<sup>44</sup> Cfr., P. BORIA, *Il sistema tributario, op. cit.*, p. 926.

<sup>45</sup> In conseguenza dell'attribuzione alle Regioni della competenza legislativa in tema di tributi regionali e locali, è superata l'interpretazione della norma dell'art. 23 Cost. quale riserva di legge statale. Come sostenuto da una parte della dottrina, anche prima della modifica del Titolo V della Costituzione, il meccanismo della riserva di legge subiva una attenuazione nella sua applicazione dalla riserva di «competenza finanziaria» garantita agli enti locali dall'art. 5 Cost.. La legge statale doveva limitarsi a fissare solo gli elementi essenziali dei vari tributi locali, e cioè la fattispecie imponibile, i soggetti passivi e gli altri aspetti della disciplina che costituiscono criteri direttivi.

<sup>46</sup> Si veda F. GALLO, *Per un progetto di federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 275 e ss.; A. FEDELE, *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di F. Amatucci, Padova, 1994; id., *La potestà normativa degli enti locali*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 109 e ss.; L. PERRONE, *Appunti sulle garanzie costituzionali in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, p. 577 e ss.; A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 3 e ss..

<sup>47</sup> Può così affermarsi che il potere normativo e tributario degli Enti locali minori si esprime attraverso il regolamento, consiste nell'individuazione degli aspetti procedurali (accertamento e riscossione) e in un limitato potere impositivo, nell'ambito di quanto previsto dalla legge. Cfr., F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2011, p. 37.

<sup>48</sup> Cfr., A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli Enti territoriali*, Milano, 2005, p. 313.



Nonostante l'ampliamento dell'autonomia finanziaria e tributarie degli enti territoriali minori, lo strumento normativo di esercizio del potere tributario resta il regolamento, in base ai caratteri che sono definiti dall'art. 52 del D. lgs n. 446/1997.

Attualmente, il quadro normativo si muove su più livelli di fonti: i principi generali del federalismo fiscale introdotti dalle disposizioni costituzionali del Titolo V ed espressi dalla legge delega n. 42 del 2009; i decreti legislativi, in specie quello sulla fiscalità municipale, che regola la potestà normativa degli enti locali, le numerose pronunce della giurisprudenza costituzionale che definiscono in particolare il ruolo ed i limiti dei principi di coordinamento, e l'art. 52 del D. lgs n. 446/1997.

Con il decreto legislativo n. 23/2011 sulla fiscalità municipale, l'autonomia impositiva degli enti locali viene sensibilmente ridotta rispetto alla regola astrattamente prevista dall'art. 52 del D. lgs n. 446/1997<sup>49</sup>, limitandosi alla scelta delle aliquote all'interno dell'area (compresa tra un'aliquota minima ed una massima) definita dalla legge statale o regionale e nella possibilità di incidere sul regime di esenzioni ed agevolazioni<sup>50</sup>.

In sintesi, una volta esclusa la facoltà di istituire *ex novo* tributi locali, che è di competenza della fonte primaria, Comuni e Province possono scegliere se adottare il modello normativo predisposto dalla legge statale o regionale, ed intervenire, entro determinati spazi, sulla misura dell'aliquota, ed attraverso deduzioni ed altre agevolazioni.

## 5. Le fasi del procedimento tributario: accertamento e riscossione

Il decentramento delle attività procedimentali è necessario per l'organizzazione e l'autonomo funzionamento del sistema tributario degli enti minori<sup>51</sup>.

La potestà tributaria degli enti territoriali si esprime, non solo, nell'esercizio del potere normativo, ovvero nell'emanazione di norme giuridiche proprie ma, anche, nell'attuazione del prelievo tributario<sup>52</sup>, per questo motivo, la loro autonomia finanziaria e normativa passa

<sup>49</sup> Cfr., M. CARDILLO, *La potestà tributaria regolamentare dei comuni*, in *Riv. trib. loc.*, 2011, p. 39; A. URICCHIO, *Il federalismo della crisi o la crisi del federalismo*, Bari, 2012, p. 162 e ss..

<sup>50</sup> In tema, P. BORIA, *La potestà regolamentare e l'autonomia tributaria degli enti locali*, *op. cit.*, p. 425; F. AMATUCCI, *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, *op. cit.*, p. 41.

<sup>51</sup> P. BORIA, *Il sistema tributario*, *op. cit.*, p. 933.

<sup>52</sup> Cfr., P. BORIA, *La potestà regolamentare e l'autonomia tributaria degli enti locali*, *op. cit.*, p. 410 e ss.. Al riguardo, L. DEL FEDERICO, *Il finanziamento delle autonomie locali: linee di tendenza e principi generali tra dettato costituzionale e legislazione ordinaria*, in AA.VV., *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, a cura di M. Leccisotti- P. Marino-L. Perrone, Milano- Roma, 1994.

attraverso detta attuazione<sup>53</sup>.

La capacità di gestire le fasi del procedimento tributario e, in particolare, la definizione della regole che concernono la gestione dell'entrate e le forme di affidamento del servizio<sup>54</sup>, rientrano totalmente nella sfera di autonomia locale.

Le disposizioni costituzionali contengono espliciti richiami all'applicazione dei tributi locali (art. 119 Cost.), attribuiscono agli enti territoriali la funzione amministrativa di attuazione dei tributi (art. 118 Cost.), e riconoscono la potestà regolamentare degli enti medesimi in materia di organizzazione delle funzioni loro attribuite (art. 117, VI comma, Cost.). A i sensi dell'ultimo comma dell'art. 118 cost., «Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni riconoscono e favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà, anche attraverso misure fiscali», la suddetta disposizione valorizza, dunque, il ruolo importante del contribuente nelle scelte fiscali, ispirandosi al principio di collaborazione tra l'Amministrazione e cittadini, che nasce ed accresce in forza del perseguimento dell'interesse comune<sup>55</sup>.

Secondo la logica della massima responsabilizzazione finanziaria e di efficienza dell'attività amministrativa, il legislatore della l. n. 42/2009 ha previsto il coinvolgimento dei diversi livelli istituzionali nell'attività di accertamento, e meccanismi di premialità per i comportamenti efficienti nella gestione finanziaria ed economica delle comunità territoriali<sup>56</sup>.

Laddove non opera il limite della riserva di legge si ammette, quindi, un'ampia potestà regolamentare in materia di procedimento tributario, che consente agli enti di individuare con apposite norme i modelli di gestione dei propri tributi locali.

<sup>53</sup> Cfr., A. URICCHIO, *Autonomia finanziaria e potere normativo in materia di accertamento e di sanzioni*, in AA. VV., *Accertamento e sanzioni nei tributi locali*, a cura di A. Uricchio, Rimini, 2013, p. 13.

<sup>54</sup> Cfr., M. BASILAVECCHIA, *I criteri per l'affidamento della gestione delle entrate. La normativa interna (dall'art. 52, d.lgs. 446 del 1997 all'art. 113-bis del T.U.E.L.)*, in *Fin loc.*, 5/2003, p. 686, secondo l'Autore il principio dell'autonoma organizzazione in materia di affidamento della gestione delle entrate locali discende dall'art. 117, sesto comma, della Costituzione (come riformata nel 2001) che riconosce agli enti locali potestà regolamentare in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite.

<sup>55</sup> In ambito fiscale la sussidiarietà è strettamente collegata al principio democratico, nel senso della possibilità da parte dei cittadini di scegliere i soggetti impositori e di partecipare, inoltre, alla definizione degli obiettivi sociali. Cfr. M. CARDILLO, *Il ruolo dei comuni nell'applicazione del principio di sussidiarietà*, op. cit. p. 354. Sul valore democratico del principio di sussidiarietà fiscale, in grado di creare uno stretto collegamento tra tassazione e sovranità popolare, L. ANTONINI, *La sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Milano, 2005.

<sup>56</sup> In questo senso, l'art. 2, Legge delega n. 42 del 2009.

L'autonomia di organizzazione concerne tutte le fasi procedimentali, di liquidazione, di accertamento e di riscossione dei tributi. Queste ultime rappresentano funzioni amministrative, non servizi pubblici locali, sono espressione diretta della funzione impositiva e determinano l'esercizio di poteri autoritativi, conoscitivi, cautelari e sanzionatori<sup>57</sup>. Rispondono ai bisogni della collettività, e sono collegate ad un compito proprio dell'Amministrazione locale, remunerato dallo stesso ente e non dai contribuenti.

L'attività di accertamento, rivolta alla realizzazione della corretta pretesa tributaria, coinvolge l'interesse dei soggetti alla tutela dei propri diritti, è pertanto, condotta dalle Amministrazioni locali secondo la disciplina dettata da norme primarie dello Stato e sub-primarie ovvero con i regolamenti. I regolamenti territoriali in tema di accertamento tributario operano comunque in limitati spazi, data la necessità di non interferire nella sfera soggettiva dei contribuenti e dei principi costituzionalmente garantiti.

Le attività di controllo e di liquidazione dei tributi locali, previste al fine di favorire l'adempimento degli obblighi tributari posti a carico dei contribuenti e garantire maggiore efficienza delle procedure, ricorrono a modelli di semplificazione dell'adempimento delle prestazioni, e a strumenti informatici e telematici utili non solo per la trasmissione di comunicazioni e dichiarazioni ma anche per valorizzare le tecniche di controllo e di acquisizione delle informazioni fiscali ed economiche dei contribuenti<sup>58</sup>. L'Amministrazione locale può esercitare poteri di controllo autoritativi, mediante accessi può richiedere dati e notizie ad enti pubblici, ed accedere ad informazioni dell'Agenzia dell'entrate e del territorio.

Si prevedono meccanismi deflattivi del contenzioso al fine di prevenire conflittualità tra Amministrazione locale e contribuenti, procedure di accertamento con adesione, di autotutela amministrativa, e, secondo alcuni, forme premiali di riduzione delle sanzioni amministrative in caso di collaborazione<sup>59</sup>. Gli enti locali sono in grado di disciplinare

<sup>57</sup> La dottrina amministrativa considera la «funzione pubblica» l'esercizio autoritativo di una potestà giuridica dello Stato o di Ente pubblico, il «servizio pubblico» è invece l'attività che gli stessi soggetti svolgono soprattutto in ambito economico e produttivo, senza alcuna espressione di potere sovrano.

<sup>58</sup> Cfr. P. BORIA, *La potestà regolamentare e l'autonomia tributaria degli enti locali*, op. cit., p. 429.

<sup>59</sup> Ambiti di intervento regolamentare possono individuarsi con riferimento alla fissazione di un termine di decadenza o di prescrizione diverso da quello in genere previsto per i tributi statali, nelle metodologie di accertamento induttivo o sintetico. Diversamente, non possono invece derogare le norme che concernono il carattere recettizio dell'avviso del provvedimento, l'obbligo di motivazione, la trasparenza della funzione amministrativa e la tutela del contribuente mediante l'impugnazione dell'atto. Cfr., P. BORIA, *La potestà regolamentare e l'autonomia tributaria degli enti locali*, op. cit., p. 431; F. TUNDO, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, Padova, 2002. I Comuni devono inoltre dotarsi di organi e stabili procedure per far fronte

autonomamente, *con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti*, metodi di definizione agevolata attraverso il pagamento ridotto del tributo e l'esclusione di sanzioni ed interessi<sup>60</sup>, non possono però creare nuove fattispecie sanzionabili<sup>61</sup>, essendo rimessa in via assoluta al legislatore l'individuazione dei fatti che costituiscono violazione punibile.

Per effetto del principio di legalità di cui all'art. 25 della Costituzione, la materia sanzionatoria è riservata alla potestà legislativa e non è pertanto oggetto di intervento regolamentare da parte degli enti locali<sup>62</sup>. Il carattere di tassatività e tipicità delle sanzioni preclude dunque l'adozione di regolamenti in materia sanzionatoria, salvo l'organizzazione ed il riparto delle funzioni di accertamento e di irrogazione delle sanzioni che coinvolgono l'ente dall'interno.

L'intervento più rilevante da parte degli enti locali concerne la fase della riscossione tributaria, sia volontaria, nel momento in cui si prevedono meccanismi di pagamento semplificato e diffuso (attraverso più soggetti ammessi all'incasso o alla transazione finanziaria), sia patologica in cui si fa ricorso a modelli più efficienti ed incisivi per la tutela del credito fiscale (iscrizione ad ipoteca o fermo amministrativo)<sup>63</sup>.

Le recenti disposizioni sulla gestione dei tributi locali non hanno modificato l'assetto normativo che risale agli articoli 52 e 53 del D. lgs n. 446/1997.

L'art. 52, V comma, del D. lgs n. 446/1997, prevede una pluralità di modelli di gestione di tributi ed altre entrate<sup>64</sup>. Oltre alla gestione diretta (cosiddetta in economia), anche svolta in forma associata attraverso convenzioni, consorzi, unioni di Comuni, gli enti locali possono utilizzare lo schema della delega della funzione pubblica, attraverso l'affidamento a soggetti terzi- a favore di aziende speciali, di società miste per azioni o a responsabilità limitata a prevalente capitale pubblico locale ovvero ai soggetti iscritti all'albo dei

---

ad interPELLI che riguardano i tributi locali, vedere A. URICCHIO, *L'attuazione dell'interpello negli enti territoriali*, in AA.VV., *Il diritto d'interpello*, Roma, 2001.

<sup>60</sup> Art. 13 della Legge 27 dicembre 2002, n. 289, «Definizione dei tributi locali». «Con riferimento ai tributi propri, le regioni, le province e i comuni possono stabilire, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti destinati a disciplinare i tributi stessi, la riduzione dell'ammontare delle imposte e tasse loro dovute, nonché l'esclusione o la riduzione dei relativi interessi e sanzioni, per le ipotesi in cui, entro un termine appositamente fissato da ciascun ente, non inferiore a sessanta giorni dalla data di pubblicazione dell'atto, i contribuenti adempiano ad obblighi tributari precedentemente in tutto o in parte non adempiuti».

<sup>61</sup> Cfr., A. URICCHIO- S. FUMAROLA, *L'attività sanzionatoria degli enti locali*, in AA. VV., *Accertamento e sanzioni nei tributi locali*, a cura di A. Uricchio, Rimini, 2013, p. 288.

<sup>62</sup> In tema, A. URICCHIO- S. FUMAROLA, *L'attività sanzionatoria degli enti locali*, *op. cit.*

<sup>63</sup> Cfr., P. BORIA, *La potestà regolamentare e l'autonomia tributaria degli enti locali*, *op. cit.*, p. 432.

<sup>64</sup> In tema, M. BASILAVECCHIA, *I criteri per l'affidamento della gestione delle entrate. La normativa interna (dall'art. 52, d.lgs. 446 del 1997 all'art. 113-bis del T.U.E.L.)*, *op. cit.*

concessionari di servizi fiscali- di tutti i poteri strumentali all'attuazione dei tributi. Il delegatario in questo caso è legittimato ad agire nel corso dei controlli e dell'istruttoria procedimentale, può emettere l'avviso di accertamento e partecipare all'eventuale fase contenziosa.

Nella gestione diretta, in cui il personale interno all'Amministrazione locale si occupa della riscossione e dell'accertamento, può inoltre ricorrersi all'affidamento ad una società in *house* o ad una società esterna, attraverso i soggetti privati iscritti all'albo *ex art.* 53 del d.p.r. n. 446/1997, scelti con gara pubblica. L'ente territoriale servendosi della gestione diretta oppure affidandosi ad una società in *house* mantiene comunque un controllo diretto sull'attività.

A patto che non si introducano oneri aggiuntivi per i cittadini, nella delega sono ammesse due formule organizzative: la delega dell'intera funzione pubblica o la delega dei servizi pubblici, limitando, in quest'ultimo caso, l'oggetto della concessione solo ad alcune fasi del procedimento tributario. Nella prima ipotesi si affidano in concessione al terzo soggetto tutti i poteri per l'attuazione dei tributi locali<sup>65</sup>, garantendo, comunque, che il visto di esecutività per gli atti della riscossione venga apposto dal funzionario pubblico responsabile della relativa gestione e dunque che gli atti siano imputabili all'ente pubblico territoriale<sup>66</sup>.

La delega di servizi, invece, concerne soprattutto l'esecuzione materiale dell'attività di controllo e di verifica fiscale dei contribuenti con l'utilizzo di strumenti informatici, lasciando agli uffici locali il potere di emissione dell'atto impositivo e la responsabilità dell'accertamento<sup>67</sup>.

Tra le forme di esternalizzazione quella svolta da società in *house*, interamente pubbliche, consente una più ampia autonomia operativa per gli enti locali.

Il servizio in *house* del concessionario deve prevedere forti poteri di indirizzo della gestione da parte del Comune, pena la sua illegittimità.

Attraverso l'esternalizzazione (il c.d. *outsourcing*)<sup>68</sup> l'Amministrazione locale rimette all'esterno la funzione operativa, puramente materiale e strumentale, di gestione e di

<sup>65</sup> *Ex art.* 52, comma 5, lett. *c*).

<sup>66</sup> *Ex art.* 52, comma 5, lett. *d*), « il visto di esecutività sui ruoli per la riscossione dei tributi e delle entrate è apposto, in ogni caso, dal funzionario designato quale responsabile della relativa gestione».

<sup>67</sup> Cfr., P. BORIA, *La potestà regolamentare e l'autonomia tributaria degli enti locali*, *op. cit.*, p. 435.

<sup>68</sup> L'esternalizzazione dell'attività di accertamento e riscossione dei tributi e delle entrate locali stata introdotta dall'art. 14 («*Servizi pubblici locali*»), comma 1, decreto- legge n. 269/2003.

organizzazione del servizio, mantenendone in ogni caso la titolarità<sup>69</sup>. Il suo utilizzo, oltre alla perdita di gettito per la remunerazione del servizio, comporta conseguenze negative nel rapporto tra Comune e contribuente/cittadino<sup>70</sup>, potendo, quest'ultimo, essere privato di effettive ed adeguate garanzie, fortemente sentite dato che anche le Amministrazioni locali, in base alle norme statutarie, sono chiamate ad applicare le regole che riguardano la tutela dei rapporti tra Fisco e contribuente, come il principio di collaborazione e buona fede, di cui all'art. 10 della l. n. 212 del 2000<sup>71</sup>.

La scelta del modello da adottare per l'accertamento e la riscossione delle proprie entrate, dunque, se gestire direttamente oppure ricorrere all'esternalizzazione dell'attività del prelievo tributario, è lasciata alla discrezionalità dell'ente locale, secondo valutazioni comparative in ordine all'efficienza organizzativa dei soggetti privati, alla capacità amministrativa degli uffici locali ed in base alla diffusa esigenza di potenziamento dell'attività di controllo fiscale.

L'affidamento a terzi della gestione dell'entrate, deve avvenire nel rispetto delle normative comunitarie e nazionali in tema di gestione dei pubblici servizi locali<sup>72</sup>, trattandosi di un servizio a carattere economico, e garantire il rispetto delle regole comunitarie sulla concorrenza e la disciplina in materia di gestione dei servizi locali facendo ricorso a procedure di evidenza pubblica<sup>73</sup>.

L'azione di recupero delle somme non versate spontaneamente dai contribuenti è svolta

<sup>69</sup> A. URICCHIO, *Autonomia finanziaria e potere normativo*, op. cit., p. 56, ritiene che alla base dell'esternalizzazione vi sia il principio di separazione tra ruolo di indirizzo e programmazione e la funzione di mera gestione ed organizzazione.

<sup>70</sup> Cfr., E. A. LA SCALA, *Tutela dell'interesse fiscale dei Comuni e possibili modelli di gestione della funzione impositiva e di riscossione*, op. cit., p. 604, in cui l'Autore sottolinea che le convenzioni di affidamento in molti casi rimettono ai privati affidatari anche la gestione dei rapporti con il soggetto passivo anche per quanto riguarda il confronto anticipato in contraddittorio, circoscrivendo in questo modo il ruolo del comune, estraneo alla fase istruttoria, all'esercizio del potere di autotutela (M. URBANO, *L'autotutela nei tributi locali*, in AA. VV., *Accertamento e sanzioni nei tributi locali*, a cura di A. Uricchio, Rimini, 2013) ed al compito di rispondere alle istanze di interpello presentate dai contribuenti, per l'interpretazione delle norme riguardanti i tributi locali (Vedi, A. URICCHIO, *L'attuazione dell'interpello negli enti territoriali*, in AA. VV., *Il diritto di interpello*, Roma, 2001). In, P. BORIA, *I rapporti tra ordinamenti autonomi: finanza statale e finanza locale*, in AA. VV., *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, a cura di E. A. La Scala, Torino, 2010, p. 95, «l'attribuzione della funzione integrale dell'accertamento ad un privato, rischierebbe di esporre i destinatari dell'attività amministrativa a carenza di tutela e di garanzie adeguate (...) la delega di servizio appare preferibile sul piano dell'opportunità rispetto allo schema della delega di funzioni pubblica».

<sup>71</sup> In tal senso, M. CARDILLO, *Statuto del contribuente e attività normativa dei Comuni*, op. cit., p. 141 e ss.

<sup>72</sup> L'art. 52 comma 5 è stato modificato dalla Legge Finanziaria per l'anno 2008, che ha stabilito preliminarmente che l'affidamento in questione debba avvenire nel rispetto della normativa dell'Unione Europea e delle procedure vigenti in materia di affidamento della gestione dei servizi pubblici locali.

<sup>73</sup> Il d.p.r. 7 settembre 2010, n. 168, «Regolamento in materia di servizi pubblici locali di rilevanza economica», ai sensi dell'art. 23- bis, comma X, del decreto- legge 25 giugno 2008 n. 112 (convertito con modifiche dalla legge 6 agosto 2008, n. 133), disciplina la procedura di evidenza pubblica.

in ambito locale e nazionale dalla società Equitalia s.p.a. La riscossione che Equitalia s.p.a. gestisce nell'interesse degli Enti locali è stata prorogata fino a dicembre 2014. A partire dal 2011<sup>74</sup> abbiamo assistito all'avvicinarsi di numerosi provvedimenti legislativi che prevedevano la cessazione dell'attività di riscossione coattiva dei tributi locali da parte dell'Agente della riscossione. Nonostante ciò si continua a rinviare la data della definitiva conclusione. L'ultima proroga del termine finale dell'attività di riscossione di Equitalia s.p.a. sui tributi locali è stata prevista dalla Legge di Stabilità 2014. Da qui, l'obbligo per le Amministrazioni locali di individuare soluzioni alternative.

L'Amministrazione locale dovrà a questo punto determinare il funzionario della riscossione e nominare un soggetto responsabile, ed il Ministero delle Finanze, con l'Agenzia dell'entrate, procederà alla verifica della correttezza dello schema di riscossione. Tale esigenza avrà importanti conseguenze sui bilanci e sull'organizzazione dell'ente.

L'evoluzione in senso federale della finanza pubblica ha accresciuto gli enti territoriali di maggiore responsabilità impositiva e di gestione delle risorse finanziarie locali. Non mancano così le preoccupazioni data la carenza di personale che dovrà efficacemente occuparsi delle procedure di riscossione. Osserva attenta dottrina che l'esternalizzazione dell'attività di accertamento e riscossione dovrebbe rappresentare una scelta sulla base di ragioni tecniche ed economiche, solo temporanea per sopperire alla mancanza di personale qualificato ed in attesa di potenziare gli Uffici tributari delle Amministrazioni locali di figure professionali e competenze necessarie, si considera opportuno che la piena valorizzazione dell'autonomia tributaria e l'effettivo riconoscimento del ruolo di enti impositivi vadano nella direzione della gestione diretta delle proprie entrate<sup>75</sup>.

<sup>74</sup> Ai sensi dell'art. 7, comma due, lett. *gg-ter*) del Decreto- legge n. 70 del 2011 (convertito in legge n. 106 del 12 luglio 2011, *Decreto Sviluppo*) a decorrere dal gennaio 2012, la società Equitalia s.p.a. avrebbe smesso di svolgere la propria attività. Tale termine è stato con ulteriori provvedimenti posticipato prima al 31 dicembre 2012, ai sensi dell'art. 10, comma 13-*octies* del decreto legge n. 201/2011 (convertito in legge n. 214 del 22 dicembre 2011), successivamente al 30 giugno 2013 (art. 9, comma 4, del decreto- legge 10 ottobre 2012, n. 174, *Decreto Salva Enti*), ed ancora, al 31 dicembre 2013 (con il decreto-legge n. 69/2013). L'ulteriore slittamento del termine finale è stato stabilito dalla legge di stabilità 2014, fino al 31 dicembre 2014.

<sup>75</sup> Così, E. A. LA SCALA, *La nuova autonomia tributaria dei Comuni*, in *www.innovazioneDiritto.it*, 2011; C. BUCCICO, *Nuove forme di collaborazione di Regioni e Comuni in fase di accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, p. 506, scrive che «nella ragionevole previsione di un importante decentramento fiscale (...) è da augurarsi che i Comuni provvedano al ripristino e ottimizzazione dei servizi preposti alla gestione tributaria eliminando le esternalizzazioni con valorizzazione del proprio personale attraverso un'attenta e puntuale programmazione di qualificazione professionale». Allo stesso modo, P. BORIA, *I rapporti tra ordinamenti autonomi: finanza statale e finanza locale*, *op. cit.*, p. 93 e ss..

## 6. La partecipazione dei Comuni all'accertamento dei tributi erariali

In base alla maggiore idoneità delle Amministrazioni locali a svolgere controlli fiscali, la più recente normativa prevede forme di reciproca integrazione delle basi informative di cui dispongono gli enti centrali e quelli sub-centrali, la diretta collaborazione nell'accertamento tributario, ed inoltre forme premiali a favore di enti territoriali che ottengono risultati positivi in termini di maggior gettito derivante dall'azione di contrasto all'evasione ed elusione fiscale<sup>76</sup>.

Il *coinvolgimento dei diversi livelli istituzionali nell'attività di contrasto all'evasione ed elusione fiscale*<sup>77</sup>, anche attraverso misure premiali, è considerata una delle finalità del federalismo fiscale<sup>78</sup>. Tra l'altro, il concorso degli enti locali alle attività di accertamento tributario costituisce, da una parte, un vantaggio per l'intera collettività in termini di lotta all'evasione fiscale, dall'altra, un beneficio per l'ente stesso che percepisce quote delle maggiori somme riscosse.

La partecipazione dei Comuni all'accertamento dei tributi erariali, prevista per la prima volta dal legislatore nel corso degli anni settanta<sup>79</sup>, ha, in seguito, richiesto l'emanazione di alcuni provvedimenti che illustrassero le modalità operative, e oggi rappresenta un tema di forte attualità<sup>80</sup>.

La disciplina, contenuta all'art. 44 del D.p.r. n. 600 del 1973<sup>81</sup>, consente al Comune di

<sup>76</sup> Ai sensi dell'art. 26 della Legge delega n. 42 del 2009.

<sup>77</sup> Art. 2, comma due, lett. d) della Legge n. 42 del 2009.

<sup>78</sup> L'art. 2, comma due, lett. u) della Legge n. 42 del 2009, prevede: «strumenti e meccanismi di accertamento e di riscossione che assicurino modalità efficienti di accreditamento diretto o di riversamento automatico del riscosso agli enti titolari del tributo; previsione che i tributi erariali partecipati abbiano integrale evidenza contabile nel bilancio dello Stato».

<sup>79</sup> L'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 7/1496 del 30 aprile 1977- Accertamento ai fini delle imposte sui redditi, cap. XII, par. 52: «Al fine di consentire agli Uffici delle imposte, nel superiore interesse di una sempre più effettiva giustizia fiscale e di una più efficace lotta all'evasione, la conoscenza tempestiva e particolareggiata dei fatti e circostanze rilevanti ai fini tributari, ne quadro della riforma, ai Comuni è stata assegnata una importante funzione di collaborazione sul piano della raccolta di dati e notizie e sullo stesso piano dell'accertamento del reddito».

<sup>80</sup> G. SELICATO, *Il ruolo dei Comuni nell'accertamento dei tributi erariali e dei contributi previdenziali e assistenziali*, in AA. VV., *Accertamento e sanzioni nei tributi locali*, a cura di A. Uricchio, Rimini, 2013, p. 193, scrive: «L'aggravamento delle condizioni della finanza pubblica, da un lato, e il processo di graduale attuazione del c.d. federalismo fiscale, dall'altro, hanno stimolato un'attenta riflessione sui poteri latenti dell'amministrazione finanziaria e sulle prospettive della doverosa collaborazione tra differenti livelli di governo».

<sup>81</sup> L'origine normativa dell'istituto risale alla riforma tributaria degli anni settanta, ed è riconducibile all'art. 10 della legge delega n. 825/1971, al punto 3 disponeva: «la partecipazione dei comuni all'accertamento dei redditi delle persone fisiche, mediante la segnalazione all'anagrafe tributaria di dati e notizie relativi ai soggetti residenti, possidenti od operanti nei rispettivi territori e la eventuale integrazione degli elementi contenuti nelle dichiarazioni tributarie annuali dei soggetti stessi. A tale effetto copia della dichiarazione annuale sarà destinata al comune. (...) Forme analoghe di partecipazione dei comuni, tenendo presenti le norme dell'articolo 6 della presente legge, saranno previste per l'accertamento dell'imposta sull'incremento del valore degli immobili delle



collaborare con l'Amministrazione finanziaria sul piano della raccolta di dati e notizie sui contribuenti presenti nel proprio territorio, fornendo informazioni suscettibili di utilizzo ai fini dell'accertamento dei tributi erariali<sup>82</sup>.

Nel disegno originario del legislatore, il Comune, in quanto ente più vicino al territorio e maggiormente in grado di conoscere l'effettiva capacità contributiva dei propri cittadini, doveva svolgere un'attività di collaborazione con lo Stato nell'accertamento dei redditi, mediante la segnalazione all'anagrafe tributaria di dati e notizie relativi ai soggetti residenti, possidenti od operanti nei rispettivi territori, con l'eventuale integrazione degli elementi contenuti nelle dichiarazioni tributarie annuali dei soggetti stessi<sup>83</sup>. Tale procedura, fin dalla sua introduzione, era considerata importante per la lotta all'evasione fiscale e per il recupero del gettito, rientrava infatti nella logica della migliore efficienza e razionalizzazione delle strutture amministrative finanziarie.

I Comuni, inizialmente, hanno mostrato poco interesse e scarsa collaborazione (il c.d. *coaccertamento tributario*)<sup>84</sup>, dal momento che le prime disposizioni in materia non prevedevano forme di premialità e di remunerazione per la loro partecipazione<sup>85</sup>, ragion per cui la successiva disciplina ha puntato sul coinvolgimento degli enti locali attraverso la predisposizione di un preciso guadagno<sup>86</sup>. Con l'introduzione del decreto- legge 30 settembre 2005, n. 203 (convertito in legge 2 dicembre 2005, n. 248) il legislatore, al fine di potenziare l'azione fiscale, prevede un incentivo economico pari al 30% della somma

---

persone fisiche. I comuni potranno altresì segnalare all'anagrafe tributaria dati e notizie relativi alle persone giuridiche residenti, operanti ed aventi beni nei rispettivi territori».

<sup>82</sup> L'art. 44 del D.p.r. n. 600/1973 disponeva che i Comuni nel partecipare all'accertamento dei redditi delle persone fisiche potevano avvalersi della collaborazione dei Consigli tributari, se istituiti. Si trattava di organi consultivi nati nel 1945 con competenze incerte e carattere facoltativo

<sup>83</sup> Come sostenuto da autorevole dottrina, l'attribuzione di tale funzione in capo ai Comuni compensava la sottrazione di potere impositivo di cui gli enti godevano ampiamente fino alla riforma tributaria del '70. In tal senso, F. GALLO, *La partecipazione dei Comuni all'accertamento dell'IRPEF*, *op. cit.*, p. 1476.

<sup>84</sup> Così, G. SELICATO, *Il ruolo dei Comuni nell'accertamento dei tributi erariali e dei contributi previdenziali e assistenziali*, *op. cit.*.

<sup>85</sup> A tal proposito, C. SALVATORE, *La partecipazione dei Comuni all'atto di accertamento ex art. 44, 2° comma, del d.p.r. n. 600/1973*, in *Boll. trib.*, 1993, p. 933 e ss.; S. CAPOLUPO, *L'ampliamento del ruolo dei Comuni nell'attività di accertamento*, in *Il fisco*, 41/2005, p. 6384 e ss.; U. PERRUCCI, *Lotta all'evasione con la partecipazione (interessata) dei Comuni*, in *Boll. trib.*, 2005, p. 1631 e ss.; C. BUCCICO, *Nuove forme di collaborazione di Regioni e Comuni in fase di accertamento*, *op. cit.*.

<sup>86</sup> Ricostruisce la vicenda, E. DE MITA, *La collaborazione dei Comuni all'attività di accertamento*, in *Corr. trib.*, 26/2010, p. 2074 e ss..

definitivamente riscossa, destinato al Comune<sup>87</sup>.

In seguito, l'attività di co- accertamento è stata estesa a tutti i tributi erariali, superando l'originaria limitazione alle sole imposte sui redditi, contenuta nell'art. 44 del d.p.r. n. 600/1973.

La collaborazione tra Comune e Amministrazione finanziaria nell'attuazione del prelievo determina una sorta di razionale frazionamento a diversi livelli dei controlli fiscali, mediante il quale viene ampliata la conoscenza di informazioni e dati utili a disposizioni degli Uffici, spettando, in ultimo agli uffici stessi esclusivamente il potere di emettere l'atto di accertamento. Tale meccanismo, che si sviluppa attraverso forme di controllo democratico, permette, tra l'altro, una maggiore trasparenza nell'attività di accertamento<sup>88</sup>.

I Comuni partecipano a questa attività di accertamento, nell'ambito dell'ordinario contesto operativo di svolgimento delle proprie attività istituzionali, *fornendo informazioni utili ai fini dell'accertamento dei tributi erariali, diretti ed indiretti*, con particolare riguardo a situazioni sintomatiche di fenomeni evasivi<sup>89</sup>. Detta attività può essere svolta direttamente dall'ente locale oppure dalle società ed enti partecipati dai Comuni o incaricati per le attività di supporto ai controlli fiscali sui tributi comunali<sup>90</sup>. Deve trattarsi di segnalazioni «qualificate»<sup>91</sup>, intendendosi in questo senso le posizioni soggettive in relazione alle quali sono rilevati e segnalati atti, fatti e negozi che evidenziano, senza ulteriori elaborazioni

<sup>87</sup> L'art. 1, comma 2, del decreto legge n. 203/2005 rimetteva ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, d'intesa con la Conferenza Stato- città e autonomie locali, la determinazione delle modalità tecniche e attuazione della nuova partecipazione incentivata dei Comuni.

<sup>88</sup> Cfr. F. GALLO, *La partecipazione dei Comuni all'accertamento dell'IRPEF*, in *Dir. prat. trib.*, 1980, I, p. 1476 e ss..

<sup>89</sup> Nel Provvedimento 3 dicembre 2007 (prot. n. 187461/07), il Direttore generale dell'Agenzia delle entrate ha stabilito i settori entro i quali i Comuni possono esercitare la loro attività di contrasto all'evasione fiscale, ed ha definito le modalità tecniche di realizzazione della partecipazione dei Comuni all'accertamento dei tributi erariali. Gli ambiti di intervento riguardano commercio e professioni; urbanistica e territorio; proprietà edilizie e patrimonio immobiliare; residenze fittizie all'estero; disponibilità di beni indicativi di capacità contributiva. Successivamente, ai sensi dell'art. 83 del d.l. 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dall'art. 1 della legge 6 agosto 2008, n. 133, si stabilisce che il Dipartimento delle finanze con cadenza semestrale fornisce ai comuni l'elenco delle iscrizioni a ruolo delle somme derivanti da accertamenti ai quali i comuni abbiano contribuito. I comuni segnalano all'Agenzia delle entrate eventuali situazioni rilevanti per la determinazione sintetica del reddito di cui siano a conoscenza. In tema C. SACCHETTO, *La partecipazione dei Comuni all'accertamento e riscossione dei tributi erariali*, in AA. VV., *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, a cura di E. A. La Scala, Torino, 2010; A. D'AURO, *La partecipazione dei Comuni all'accertamento dei tributi erariali. Disposizioni amministrative e strumenti operativi*, Rimini, 2010.

<sup>90</sup> I soggetti abilitati ad effettuare le attività di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi e di altre entrate dei Comuni, iscritti all'Albo per l'accertamento e riscossione delle entrate degli enti locali di cui all'art. 53 del D. lgs n. 446/1997.

<sup>91</sup> Segnalazioni che concorrono all'individuazione di elementi sintomatici «di fenomeni evasivi, con particolare riguardo all'economia sommersa ed all'utilizzo del patrimonio immobiliare in evasione delle relative imposte».

logiche, comportanti elusivi o evasivi, dotate quindi di un elevato grado di fondatezza, da indurre l'Amministrazione finanziaria a prenderle in considerazione per la successiva emanazione dell'atto impositivo<sup>92</sup>.

La più efficace collaborazione nell'azione accertativa da parte dei Comuni deve far leva non solo sugli incentivi economici ma anche sulla strumentazione tecnologica e gestionale.

L'attività di collaborazione all'accertamento esige che i Comuni, e le società e gli enti da essi partecipati, possano accedere alle banche dati dell'anagrafe tributaria, e la possibilità in più di consultare le dichiarazioni fiscali dei contribuenti residenti nel territorio. Nello specifico, le informazioni qualificate vengono trasmesse all'Agenzia dell'entrate attraverso il sistema SIATEL (Sistema di Interscambio Anagrafe Tributaria ed Enti Locali)<sup>93</sup>, ovvero, il supporto informatico dello scambio di informazioni e dichiarazioni fiscali che permette ai Comuni di avere accesso alle informazioni in possesso dell'anagrafe tributaria, ai dati anagrafici completi, a quelli fiscali e agli atti del registro relativi alla totalità dei contribuenti.

Con il tempo i meccanismi incentivanti si sono rafforzati, l'art. 18 del decreto- legge 31 maggio 2010, n. 7894 ha incrementato al 33 per cento l'incentivo precedentemente previsto (art. 1 del d.l. n. 203/2005). Anche il decreto legislativo sul fisco municipale, n. 23/2011, ha elevato al 50 per cento la quota indicata, ed ha in più stabilito che il medesimo incentivo economico possa essere attribuito anche in riferimento a somme riscosse a titolo non definitivo. Lo stesso decreto ha poi dettato alcune misure volte a favorire la collaborazione amministrativa di co- accertamento dei Comuni, in parte dotando gli enti locali di nuovi strumenti di indagine fiscale, dall'altra garantendo la conoscenza delle informazioni in

<sup>92</sup> Cfr., A. D'AURO, *La partecipazione dei Comuni all'accertamento dei tributi erariali*, op. cit., p. 237; id., *La collaborazione dei comuni con le agenzie fiscali all'accertamento dei tributi erariali*, in *Il fisco*, 42/2012, p. 6755 : «Le segnalazioni qualificate, in assenza di una definizione ufficiale, in concreto, dovrebbero consistere in informazioni immediatamente traducibili in accertamenti fiscali, caratterizzate dai requisiti della chiarezza e della incontrovertibilità in grado di evidenziare *ictu oculi* la scorretta posizione fiscale del contribuente nei confronti dell'erario».

<sup>93</sup> Il SIATEL è il canale informatico attraverso cui l'amministrazione finanziaria e i Comuni possono consultare e scambiare attivamente informazioni anagrafiche e tributarie. Ha come obiettivo principale l'istituzione di un sistema di comunicazioni tra Dipartimento per le politiche fiscali (*ex* Ministero delle finanze) e le Regioni e gli enti locali, allo scopo di consentire a tutti gli enti impositori di gestire la propria autonomia tributaria. Mediante questo sistema i Comuni possono avere *on line* le informazioni anagrafiche e di residenza su persone fisiche, società ed enti, informazioni contabili su persone fisiche e su società relativamente ai dati presentati sulle dichiarazioni dei redditi, ed informazioni su persone fisiche e società relativamente agli atti di registro. I Comuni possono inoltre effettuare un controllo tra codice fiscale dell'anagrafe comunale con i codici fiscali dell'Anagrafe tributaria, comunicare le variazioni relative ai dati anagrafici e di residenza dei cittadini e i dati dei decessi.

<sup>94</sup> «Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica».

possesso dell'Amministrazione finanziaria, come l'accesso all'anagrafe tributaria ed a tutte le banche dati pubbliche, con riferimento agli immobili ubicati ed ai soggetti aventi domicilio fiscale nel proprio territorio<sup>95</sup>. In seguito, per effetto dell'art. 1, comma 12- *bis*, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 13896, è stata riconosciuta ai Comuni un *maxi* incentivo, una quota pari al 100 per cento nel caso di partecipazione al recupero dei tributi erariali, per il triennio 2012- 2014<sup>97</sup>.

Il quadro normativo viene integrato da disposizioni amministrative delle Agenzie fiscali, che forniscono indicazioni operative ai Comuni.

Nel processo graduale di attuazione del federalismo fiscale, all'interno di uno scenario in cui, dato l'inasprimento delle condizioni della finanza pubblica, si ricorre con maggiore frequenza a più incisive tecniche di indagine fiscale e a nuovi modelli di scambio di informazioni, è particolarmente avvertita l'esigenza di fare ricorso a meccanismi di compartecipazione di più enti all'azione accertatrice, rilevando così l'importanza dello strumento della collaborazione amministrativa- finanziaria tra i diversi livelli di governo<sup>98</sup>.

La collaborazione all'accertamento dei tributi erariali non sembra però affermarsi pienamente sull'intero territorio nazionale. Pur favorendosi sensibilmente la partecipazione dei Comuni a detta azione, manca ancora un preciso obbligo giuridico di collaborare.

La promozione della partecipazione all'accertamento tributario ricorre a modelli premiali delle condotte virtuose degli enti, ma non prevede ancora misure sanzionatorie per la mancata collaborazione. Nonostante gli annoverati principi di *lealtà istituzionale fra tutti i livelli di governo* e del *concorso di tutte le amministrazioni pubbliche al conseguimento degli obiettivi di finanza*

<sup>95</sup> Il decreto legislativo n. 23/2011 ha inoltre riconosciuto l'intera quota di gettito che deriva dall'accatastamento degli immobili non dichiarati in catasto, e l'elevazione della quota del gettito dei tributi erariali riscossi grazie all'intervento dei Comuni, anche a titolo non definitivo. Ha stabilito che il 75% del gettito delle importazioni delle sanzioni irrogate per l'inadempimento degli obblighi dichiarativi all'Agenzia del territorio venga devoluto al Comune ove sono ubicati gli immobili interessati.

<sup>96</sup> «Ulteriori disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo».

<sup>97</sup> Le modifiche apportate dal decreto legge n. 138/2011 alla disciplina della partecipazione comunale all'accertamento tributario avevano inoltre previsto l'obbligatorietà dell'istituzione dei Consigli Tributarî, al fine della effettiva realizzazione della partecipazione degli enti locali all'attività di accertamento. Con l'art. 11 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 («Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici»), però, sono state abrogate le norme che prevedevano l'istituzione di detto organo.

<sup>98</sup> Si veda il provvedimento del Direttore dell'Agenzia dell'entrate 29 maggio 2012, n. 78785, recante «Modalità tecniche di accesso alle banche dati, di trasmissione di copia delle dichiarazioni relative ai contribuenti in essi residenti e di partecipazione all'accertamento fiscale e contributivo da parte dei Comuni, ai sensi dell'art. 1 del decreto legge 30 settembre 2005, n. 203 convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248 e modificato dall'art. 18 del decreto legge n. 78 del 31 maggio 2010, convertito dalla legge 2010, n. 122».

*pubblica nazionale*, risulta, ancora, assente una effettiva responsabilizzazione dell'operato dell'ente territoriale<sup>99</sup>.

---

<sup>99</sup> In tal senso, G. SELICATO, *Il ruolo dei Comuni nell'accertamento dei tributi erariali e dei contributi previdenziali e assistenziale*, *op. cit.*, p. 228, l'Autore considera la necessità di superare il modello «volontario» di accertamento tributario ed adottare invece un sistema obbligatorio, che sia inoltre funzionale allo snellimento degli adempimenti procedurali degli Uffici centrali e periferici.