

# UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI SALERNO

---

## DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE E STATISTICHE



**CORSO DI DOTTORATO DI RICERCA IN**  
**Economia e politiche dei mercati e delle imprese**  
Ciclo XXX

**CURRICULUM: DIRITTO E MERCATO GLOBALE**

TESI DI DOTTORATO  
in  
DIRITTO TRIBUTARIO

*Finanza locale: modelli di gestione di tributi ed altre entrate*

Coordinatore  
*Chiar.mo Prof.*  
*Sergio Destefanis*

Tutor  
*Chiar.mo Prof.*  
*Stefano Fiorentino*

*Dott.ssa Valentina Ferrara*

Dottoranda

a.a. 2017/2018

# **INDICE**

## **INTRODUZIONE**

## **CAPITOLO I**

### **L'EVOLUZIONE E GLI SVILUPPI DELLA FINANZA LOCALE**

**1.** Albori della Finanza locale: nascita e sviluppo dell'autonomia tributaria di Comuni e Province dalla Monarchia alla Repubblica.

**1.1.** Il sistema fiscale locale dall'Unità al Progetto Giolitti.

**1.2.** Età Giolittiana.

**1.3.** I tributi locali tra le due guerre.

**1.4.** L'Italia Repubblicana.

**2.** Le riforme tributarie nell'ambito della finanza locale negli anni '70-'90.

**2.1.** La riforma del '73-'74.

**2.2.** La riforma degli anni '90.

**3.** La delega fiscale del 2009.

**3.1.** La delega fiscale del 2014: i nodi problematici delle riscossione.

**3.2.** I decreti attuativi del 2015/2016.

## **CAPITOLO II**

### **I MARGINI DELL'AUTONOMIA REGOLAMENTARE TRIBUTARIA DEGLI ENTI LOCALI**

**1.** Disamina del vigente quadro normativo in materia di tributi locali, tra autonomia ed unitarietà di sistema.

**1.1** Vincoli finanziari e autonomia tributaria degli enti territoriali minori.

**2.** La fiscalità municipale.

**2.1.** I regolamenti comunali in materia tributaria.

**2.2** I tributi Comunali.

**2.3.** L'imposta unica comunale (IUC).

**3.** Territorialità e rapporto tra servizio e tributo locale: il caso Tares.

**4.** Qualificazione fiscale delle entrate degli enti locali: applicabilità dell'Iva.

## **CAPITOLO III**

### **LA FINANZA LOCALE NELL'ORDINAMENTO SPAGNOLO**

**1.** Il sistema di finanza locale nell'ordinamento spagnolo.

**2.** La decentralizzazione impositiva spagnola.

**3.** L'impatto locale della Legge di Stabilità spagnola.

## **CAPITOLO IV**

### **LA FASE CONCLUSIVA DEL PROCESSO IMPOSITIVO: LA RISCOSSIONE DELLE ENTRATE LOCALI**

- 1.** La riscossione delle entrate degli enti locali: il quadro generale.
- 2.** La riscossione spontanea.
- 3.** La riscossione coattiva.
  - 3.1.** Affidamento del servizio ad Agenzia delle Entrate-Riscossione.
  - 3.2.** La gestione diretta del servizio di riscossione.
  - 3.3.** L'affidamento del servizio di riscossione a soggetti esterni.

### **CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE**

### **BIBLIOGRAFIA**

## INTRODUZIONE

La gestione delle entrate locali è il tema principe della presente ricerca.

Un tema molto dibattuto in dottrina ed in giurisprudenza, nonostante sia uno degli elementi principali del vigente federalismo fiscale in Italia, il quale a sua volta, si fonda sullo spazio di autonomia normativa riconosciuto agli Enti Locali.

Detta autonomia ha subito una sorta di “effetto fisarmonica” nel corso delle varie legislature, la sua storia inizia con gli albori della Repubblica italiana ed arriva fino alle più recenti riforme attuate dal legislatore tributario. Basti pensare, qui, alla riforma del Titolo V della Costituzione ed i conseguenti interventi della giurisprudenza costituzionale, o anche alla legge n. 42 del 2011 e la cascata dei decreti attuativi che hanno definito quello che è l’attuale sistema di federalismo fiscale.

L’autonomia organizzativa degli enti territoriali riguarda tutti i profili della fase di liquidazione, di accertamento e di riscossione dei tributi locali. In questo senso non soltanto si pone la formula generica dell’art. 119 comma 2 Cost. (ove si prevede che gli enti locali “applicano” i tributi propri), ma anche si indirizza evidentemente la previsione ampia dell’art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997.

L’esame dei sistemi di gestione, di organizzazione, di amministrazione, delle entrate locali (non solo quelle aventi natura giuridica tributaria) passa necessariamente per l’analisi del potere regolamentare dell’Ente Locale.

La ricerca sui metodi di gestione di entrate locali, dovrà soffermarsi su due passaggi fondamentali: cosa s’intende per “gestione”; cosa s’intende per “entrate”.

Il primo punto riguarda la “gestione”, la ricerca si incentrerà sulle funzioni, sui poteri dell’ente locale, e poi specialmente sui suoi limiti. Le Amministrazioni periferiche godono di una discreta autonomia finanziaria, la quale comprende l’autonomia tributaria: questa, nello

specifico, consta nella potestà di imporre un prelievo tributario e del conseguente potere di riscuotere il *quantum debeatur* dal contribuente. A ben vedere, il quadro normativo in materia di autonomia tributaria degli enti locali è molto distante dalla realtà.

La riforma federalista avviata all'inizio del nuovo millennio, con la riforma del Titolo V della Costituzione sembrava, inizialmente, aver dato vita ad una svolta del sistema finanziario degli enti locali: si passava da un sistema fortemente accentrato, in cui lo Stato centrale aveva un ruolo primario nelle scelte attinenti alla gestione delle entrate locali, ad un nuovo sistema fondato sull'autonomia degli enti territoriali.

Gli interventi del legislatore sono stati molteplici e variegati, per questa ragione la ricerca partirà dalla ricomposizione sistematica della materia oggetto d'indagine: il punto di partenza è l'inquadramento storico delle amministrazioni locali, si analizzeranno analizzate le scelte politiche che si sono susseguite durante le fasi storiche attraversate dal nostro paese. Giusto a titolo esemplificativo, si ricordi che durante la vigenza dello Statuto Albertino la realtà periferica italiana era caratterizzata da amministrazioni locali che venivano da tradizioni molto diverse tra di loro, in quel delicato momento storico si è voluto dare un segnale di unità, temendosi che una scelta troppo autonomista non avrebbe fatto altro che acuire le differenze già troppo radicate nel territorio. I successivi anni del '900 sono stati caratterizzati da questo doppio binario: da un lato era forte l'esigenza di unificare la normativa e la politica su tutto il territorio nazionale, e dall'altro premeva la difficoltà di uniformare realtà molto differenti tra di loro.

Dopo un breve *excursus* storico-legislativo, fatto al fine di comprendere il percorso che ci ha condotti al quadro normativo vigente, si passerà all'analisi dei recenti interventi in materia di finanza locale.

Orbene, nel momento in cui viene trattata la "gestione" delle entrate locali, ci si riferisce solitamente ad una serie di poteri e di facoltà

dell'ente locale che partono dalla fase impositiva e giungono a quella finale della riscossione.

L'analisi di questo procedimento ha origine proprio nell'esame della potestà regolamentare in materia tributaria dell'ente locale: dovranno essere analizzati i campi d'azione, cioè le competenze, i limiti, i criteri direttivi all'interno di un complesso sistema di fonti. Proprio le fonti meritano un momento di particolare riflessione: nel periodo antecedente alla modifica della Costituzione, la potestà normativa dell'ente locale si limitava a quanto dettato dalla fonte ordinaria statale o regionale. Con l'attuarsi della riforma invece, è stata la stessa fonte costituzionale ad attribuire il potere di porre in essere norme in capo all'ente locale; si può ben desumere che il quadro abbia subito una svolta di non poco conto.

L'espressione "autonomia tributaria" identifica la possibilità che gli Enti territoriali autodeterminino o disciplinino i tributi per la realizzazione di un proprio indirizzo politico ed amministrativo, senza alcun intervento da parte dello Stato. La nozione comprende sia la produzione che l'attuazione di norme impositive (intesa, quest'ultima, come esplicazione di poteri di accertamento, di riscossione e di irrogazione delle sanzioni).

Si tratta di un fattore essenziale costituente, insieme ad altri, tutta la sfera della finanza locale di esclusiva competenza dell'ente; rappresenta un profilo dell'attività locale indispensabile per l'attuazione della più generale autonomia in ambito finanziario, all'interno di un ordinamento ispirato ad un ampliamento dei poteri impositivi in capo agli enti territoriali minori. Esso è solo uno (anche se rappresenta il principale) degli strumenti di cui dispone l'ente per gestire le proprie finanze, si pensi ad altre forme di entrate che non attengono prettamente alla sfera tributaria, come a titolo esemplificativo, quelle situazioni in cui l'ente ha la possibilità di agire *iure privatorum* o ancora, si pensi alla finanza derivata.

Vista la folta eterogeneità delle fonti, nonché la gradazione del potere attribuito a livello locale, è pacifica l'opinione di chi sostiene che ad oggi non vi sia un *unicum* per quanto concerne il livello di autonomia,

bensì vi sono varie “sfumature d’intensità”, una pluralità di livelli intermedi che spaziano dalla potestà di introdurre tributi locali al potere di definire solo alcuni aspetti del procedimento tributario, come la liquidazione, l’accertamento o la riscossione.

Dunque, si parte da un discreto potere impositivo che si traduce nella potestà di istituire e stabilire tributi propri, delineandone le fattispecie, gli elementi essenziali nonché qualificanti della struttura giuridica, per poi arrivare ad una discrezionalità di tipo più o meno marginale nella scelta di elementi attinenti alle fasi accessorie del procedimento di imposizione.

L’analisi dell’autonomia tributaria, dei suoi limiti e delle sue esplicazioni, avrà necessariamente un carattere multiprospettico, non essendo sufficiente una visuale piatta e limitata allo studio delle norme attuali: la potestà tributaria degli enti locali è il frutto di una lunga evoluzione del federalismo fiscale, solo in tal modo è possibile apprezzare la capacità impositiva, nonché tutto ciò che deriva dalla gestione delle entrate economiche in senso lato, degli enti locali.

Percorrendo questa strada, appare evidente la necessità di dover fare chiarezza sui limiti, più o meno espliciti, che condizionano l’esercizio del potere regolamentare in questione.

Potrebbe apparire quasi scontato che tale potere locale venga esercitato per integrare le previsioni normative di rango superiore (legge e provvedimenti equiparati) in tutti i casi in cui ciò sia espressamente previsto; semmai qui il dubbio potrebbe sorgere sul da farsi quando il Comune ometta di regolamentare la propria scelta su aspetti non meramente facoltativi. Necessaria (o quanto meno opportuna), in presenza di vuoto normativo, una norma regolamentare locale che assicuri operatività alla gestione del tributo.

Il sistema dell’autonomia tributaria degli enti locali, quindi, si compone di due facciate, e cioè se da un lato non vi può essere assoluta libertà nella definizione dei soggetti passivi, delle basi imponibili e delle aliquote (deve essere pur sempre garantito il rispetto del principio di legalità inteso nel senso di una uniformità di base sull’intero territorio nazionale), dall’altro vige comunque un criterio

importante nel campo dell'autonomia ed è quello del rispetto e della tutela delle preferenze locali.

L'analisi della potestà regolamentare degli enti locali in materia tributaria passerà poi, inevitabilmente anche per il diritto eurounitario, che ad oggi ha la valenza di una fonte primaria. Il c.d. *fiscal compact* ha posto limiti, gli enti locali dovranno utilizzare gli spazi vuoti di autonomia lasciata dalla legge, verso il raggiungimento degli obiettivi eurounitari: dal pareggio di bilancio al sostenimento del debito pubblico nazionale.

Si può agevolmente rilevare come i vincoli finanziari non siano più considerati come dei meri obiettivi finali, che quindi attengono esclusivamente alla parte redazionale del bilancio finale dell'ente, ma come essi costituiscono parametri e criteri che orientano la gestione *tout court* delle entrate tributarie degli stessi enti.

Giunti a metà strada del percorso da compiere, nell'evoluzione della gestione delle entrate locali, lo sguardo volgerà al secondo passaggio prima accennato, cioè quello della qualificazione giuridica delle entrate. Ciò rappresenta un altro punto nodale della ricerca, poiché sulla base della qualificazione giuridica dell'entrata, viene determinata una serie di conseguenze che attengono a fasi molto importanti della vita amministrativa.

Dalla qualifica dell'entrata dipende la giurisdizione in caso di conflitti, dipende il tipo di procedimento, la possibilità di cessione del credito, di subentro di un soggetto privato nel rapporto, e soprattutto l'applicabilità o meno della imposta sul valore aggiunto.

L'ente locale, nel momento in cui eroga un servizio o cede un bene, anche nell'ambito delle attività istituzionali svolte a titolo oneroso, viene qualificato come soggetto passivo Iva, d'altronde la stessa normativa in tema Iva dispone espressamente l'applicabilità dell'imposta anche ad enti "pubblici", e ciò pone questioni di non poco momento: dalla qualificazione dell'attività svolta dall'ente alla qualificazione della tipologia di "entrata" dello stesso.

Dunque l'applicabilità o meno dell'imposta porta alla necessità di inquadrare l'ente sia sotto il profilo della soggettività passiva

d'imposta alla luce della normativa nazionale e comunitaria, sia come soggetto garante della corretta applicazione dell'imposta, nell'ipotesi in cui lo stesso svolga l'attività a livello solo istituzionale.

Uno dei punti più problematici della questione attiene alla qualificazione della tipologia di entrata dell'ente: da ciò ne discende la possibilità di dare applicazione o meno al tributo in oggetto. Nel caso in cui il Comune effettua una cessione di bene o una prestazione di servizi a fronte di un corrispettivo, esso sarà soggetto passivo Iva. Ma il *discrimen* tra mero corrispettivo (qualificabile come "negoziale") ed un tributo non è sempre di agevole definizione, dunque anche questo aspetto verrà approfondito nel corso della ricerca.

Il successivo *step* avrà, poi, ad oggetto una sorta di comparazione tra il federalismo fiscale presente nell'ordinamento italiano e quello adottato in Spagna.

La scelta dell'ordinamento spagnolo come termine di paragone non è casuale; la Spagna ha alle spalle una lunga e forte tradizione autonomista, la spinta federalista spagnola è stata molto più incisiva rispetto a quella italiana, ciò ha fatto sì che le varie legislazioni susseguitesi negli anni hanno portato alla elaborazione di un sistema caratterizzato da una spiccata autonomia locale, seppur controllato a livello centrale, ma comunque compensato dai vari tributi propri, il cui gettito è destinato alle Comunità locali.

Originariamente la distribuzione delle competenze tra le Regioni era alquanto disomogenea, per cui si poteva parlare di Regioni di prima e di seconda categoria. Ma ad oggi, a seguito di alcune revisioni degli Statuti di autonomia, il livello delle competenze è simile per tutte le Regioni.

Nonostante le recenti riforme, il sistema fiscale spagnolo resta ancora complicato, il paese nel suo complesso opera su tre livelli: nazionale, regionale e locale (municipale); le imposte nazionali sono applicate dall'Agenzia spagnola centrale (*Agencia Estatal de Administración Tributaria*), mentre la tassa regionale viene riscossa da parte dei governi delle Comunità Autonome e le tasse locali da parte delle autorità municipali.

La fonte normativa principale in materia di finanza locale spagnola è la legge c.d. LOFCA («*Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas*»), la legge organica n. 8 del 22 settembre 1980 sul finanziamento delle comunità autonome, è lo strumento attraverso cui lo Stato, esprimendo una volontà unilaterale e non tramite un accordo, stabilisce e definisce il sistema di finanziamento regionale e delimita le competenze finanziarie statali e delle autonomie.

L'esame delle forme di finanziamento delle autonomie locali, della ripartizione di competenze in ambito impositivo e la gestione della finanza locale avrà lo scopo di arricchire le indagini sull'oggetto della presente ricerca.

Infine, l'analisi passerà all'ultimo tassello del procedimento impositivo locale, la riscossione.

Uno degli aspetti in cui sembra potersi esprimere più chiaramente il potere regolamentare degli enti locali riguarda la fase della riscossione, difatti l'intervento normativo ha riformato innanzitutto la fase della riscossione volontaria, prevedendosi meccanismi di pagamento semplificato e diffuso (attraverso la moltiplicazione dei soggetti ammessi all'incasso o alla transazione finanziaria). In secondo luogo anche la riscossione coattiva ha subito mutamenti, può essere effettuata con atti e procedure differenti riguardo a quelle tradizionali della finanza locale, potendo ricorrere la P.A. anche a più efficienti modelli tratti dalla fiscalità erariale ed assegnando agli agenti della riscossione incisivi poteri di tutela del credito fiscale. Ancora, al fine di favorire la trasparenza dell'azione pubblica e migliorare la qualità del rapporto con i contribuenti, potrebbero individuarsi forme di rimborso automatico o comunque accelerato dei tributi indebitamente versati, in presenza di determinate condizioni.

In particolar modo si esaminerà la lunga serie di deleghe e decreti attuativi, iniziata nel 2009 e susseguitasi fino a pochi mesi fa, il d.lgs. del 24 settembre 2015, n. 159, in particolare si è occupato delle "Misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione". Tale decreto attuativo nelle premesse richiama

la legge 11 marzo 2014, n. 23, recante delega al Governo per un sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita. I punti salienti del decreto consistono nella revisione delle dilazioni dei debiti tributari derivanti da somme iscritte a ruolo, da accertamenti esecutivi oppure da istituti deflattivi del contenzioso (come, ad esempio, l'accertamento con adesione), vengono modificati sia il numero di rate concedibili al contribuente sia gli effetti derivanti dall'inadempimento, sotto il profilo sanzionatorio.

Ad oggi l'Ente Locale, per quanto attiene alla riscossione dei propri tributi, ha di fronte ha sé tre opzioni: la gestione diretta del servizio, l'affidamento al nuovo ente Agenzia delle Entrate-Riscossione, la concessione del servizio a soggetti privato (o società miste) iscritti negli appositi albi.

Il legislatore ha lasciato libertà di scelta all'Amministrazione locale perché la "scelta migliore" (*the best one*) non è raffigurabile in astratto. Le realtà periferiche presenti nel territorio differiscono tra loro sotto aspetti non trascurabili (dimensione, economia, quantità di gettito, esigenze locali) e per tale motivo ogni Ente deve modellare il proprio sistema di gestione della fase ultima del procedimento impositivo in base alle proprie esigenze e necessità.

Lo scopo della ricerca è analizzare ognuna delle scelte messe di fronte all'Amministrazione locale, valutarne per ognuna i vantaggi, i benefici, gli svantaggi ed i possibili effetti negativi, così da avere gli strumenti adeguati per poter comprendere al meglio l'operato della macchina tributaria locale.

## CAPITOLO I

### L'EVOLUZIONE E GLI SVILUPPI DELLA FINANZA LOCALE

**SOMMARIO:** **1.** Albori della Finanza locale: nascita e sviluppo dell'autonomia tributaria di Comuni e Province dalla Monarchia alla Repubblica. – **1.1.** Il sistema fiscale locale dall'Unità al Progetto Giolitti. – **1.2.** Età Giolittiana. – **1.3.** I tributi locali tra le due guerre. – **1.4.** L'Italia Repubblicana. – **2.** Le riforme tributarie nell'ambito della finanza locale negli anni '70-'90. – **2.1.** La riforma del '73-'74. – **2.2.** La riforma degli anni '90. – **3.** La delega fiscale del 2009. – **3.1.** La delega fiscale del 2014: i nodi problematici delle riscossione. – **3.2.** I decreti attuativi del 2015/2016.

#### **1. Albori della finanza locale: nascita e sviluppo dell'autonomia tributaria dei Comuni dalla Monarchia alla Repubblica**

Il Regno di Sardegna aveva adottato una struttura amministrativa fortemente legata al modello francese, anche se con importanti differenze: la struttura ministeriale aveva una centrale importanza ed era strettamente connessa al Governo, mentre a livello locale il regio decreto 7 ottobre 1848, n. 807 aveva statuito un limitato autogoverno comunale e provinciale, con a capo un sindaco di nomina regia. Nel momento in cui fu annessa anche la Lombardia al regno di Sardegna, si aprì il dibattito sui sistemi di governo locali: la classe politica era divisa sulla questione, se da un lato si aspirava ad un governo locale in grado di amministrare e gestire le dinamiche territoriali proprie, dall'altro si temeva che una forte decentralizzazione accentuasse la divisione, e questo era già un grave problema che attanagliava il Paese, sia a livello politico che sociale.

«Non vogliamo la centralità francese, ma non vogliamo neppure una indipendenza amministrativa come quella degli Stati Uniti d'America o come quella della Svizzera perché nessuno oserebbe decentrare l'unità politica e civile» così scriveva Marco Minghetti quando, tra il 1860 ed il 1861 si discuteva sul progetto di un ordinamento regionale.

Fu proprio il Minghetti che nel 1861 presentò alle Camere il progetto (che fu prima di Farini) composto da quattro disegni di legge sul decentramento amministrativo:

1. Comuni con sindaci elettivi<sup>1</sup>;
2. Province quali enti autonomi dotati di proprie competenze;
3. Elettorato attivo anche per gli analfabeti, a condizione che paghino le imposte dirette;
4. Regioni, quali consorzi permanenti di Province, dotate di proprie competenze.

Il progetto non vide mai la luce, alla morte di Cavour successe Bettino Ricasoli, il quale sosteneva che la nazione italiana necessitava di un potere centrale fortemente costituito, che riuscisse a spiegare ovunque la propria azione. Il timore che la concessione di potestà tributaria potesse dare adito a moti rivoltosi o comunque a spiragli di frammentazione vinse sull'esigenza di gestire in modo ragionevole la fiscalità locale.

Il progetto Minghetti fu, quindi, respinto *in toto*.

Intanto, il Presidente Ricasoli aveva nominato Minghetti Ministro dell'Interno, ma nonostante ciò abolì tutti i governi luogotenenziali del Mezzogiorno<sup>2</sup>, creando così una vera e propria annessione totale<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Nel Regno di Sardegna la legge elettorale emanata da Re Carlo Alberto il 17 marzo 1848, prevedeva che ad esercitare il diritto di voto fossero solo i maschi di età superiore ai 25 anni, che sapessero leggere e scrivere e che pagassero al Regno un tributo di 40 lire. Erano ammessi a votare, indipendentemente dal censo, anche i magistrati, i professori e gli ufficiali.

<sup>2</sup> Minghetti aveva invece proposto un graduale smantellamento dei governi luogotenenziali, finché non fosse entrata in vigore una completa normativa amministrativa. In tal modo, l'annessione sarebbe stata progressiva e ciò avrebbe comportato vantaggi sotto due profili: sul versante economico la spesa poteva essere divisa in più bilanci, così da non creare un deficit nei conti dello Stato, e sul versante logistico - amministrativo avrebbe dato modo di creare un fenomeno di

Nell'ottobre del 1861 venne estesa all'intero territorio nazionale la legislazione piemontese e venne istituita la figura del prefetto. Con la legge del 9 ottobre 1861 fu disciplinato il ruolo del prefetto, furono abolite le figure del governatore e dell'intendente e le loro funzioni furono accorpate nel prefetto, che diventava così il massimo rappresentante periferico del potere esecutivo.

La svolta del sistema arrivò con la legge 20 marzo 1865, n. 2248, una legge del Regno d'Italia unitario rubricata «Legge per l'unificazione amministrativa del Regno d'Italia», emanata il 20 marzo 1865. È conosciuta anche come legge Lanza, dal nome del Ministro degli Interni del Governo La Marmora (II), che ne fu promotore. La norma in oggetto, tranne in alcuni aggiustamenti secondari, costituì sostanzialmente una generalizzazione del decreto Rattazzi di sei anni prima, tanto da rappresentare uno dei più noti simboli della cosiddetta *piemontesizzazione* del nuovo regno.

L'autonomia comunale era molto limitata e vincolata al governo centrale, fu statuito un complesso sistema di controlli facente capo al prefetto ed alla deputazione provinciale. Il Comune era considerato un mero terminale periferico dello Stato centrale, per cui non vi era una gestione propria delle finanze.

I bilanci comunali prevedevano spese facoltative e spese obbligatorie, che erano di gran lunga maggiori rispetto alle prime<sup>4</sup>.

---

continuità che non avrebbe provocato uno squilibrio nella (già rilenta) macchina amministrativa.

<sup>3</sup> Critiche di Tecchio a Ricasoli «l'unità d'Italia attuata rapidamente nello spazio di due anni appena, era stata l'opera di una attiva minoranza politica e non della cosciente partecipazione delle grandi masse popolari. Occorreva ancora aspettare che nel popolo si sviluppasse una salda coscienza unitaria sì da soffocare tutti i germi dei passati municipalismi: era quindi pericoloso addivenire a compromessi regionali, occorreva invece rinsaldare i vincoli tra il governo centrale e gli organismi locali» così B. CROCE, *Storia d'Italia dal 1871 al 1915*, Laterza Bari, 1928, 46.

<sup>4</sup> Il Consiglio comunale, allo stesso tempo, la cui nascita come organo amministrativo e come assemblea rappresentativa coincide con la rivoluzione francese, trovò un suo primo inserimento nella legislazione del Regno Subalpino, ad imitazione del sistema francese, con la legge 2 agosto 1848 modificata dalla legge 23 agosto 1859 e, dopo l'unificazione amministrativa del Regno d'Italia, con la legge comunale e provinciale del 20 marzo 1865 n. 2248 che realizzò una vera e propria codificazione nel diritto pubblico con i suoi sei allegati: la legge comunale e provinciale (all. A), la legge di pubblica sicurezza (all. B) e di sanità pubblica (all. C), la legge sul Consiglio di Stato (all. D), sul contenzioso amministrativo (all. E) e la legge sulle opere pubbliche (all. F). Ad esse si unì, poco dopo, la legge

La l. n. 2248, attribuì ai Comuni e Province un sistema tributario, le spese, come già visto, furono distinte in obbligatorie e facoltative; le entrate si distinguevano in patrimoniali e tributarie, e si stabilì che le entrate derivanti da tributi potessero essere istituite solo nel caso in cui le entrate patrimoniali non fossero state sufficienti a coprire le spese.

S'impartì un sistema di comunione di cespiti nazionali e locali.

I Comuni potevano istituire: dazi di consumo, tributi autonomi (si trattava di tributi modesti, ad esempio la tassa per l'occupazione di aree pubbliche), sovrapposte alle imposte dirette erariali su terreni e fabbricati, in particolare su queste ultime erano qualificate come fonti straordinarie, aventi lo scopo di «colmare le lacune lasciate nei bilanci delle imposte speciali assegnate ai Comuni»<sup>5</sup>.

Ma comunque la stessa legge del 1865 fissò dei limiti alle tariffe dei dazi comunali al fine di scongiurare il rischio che gli amministratori locali (provenienti dai ceti agiati) caricassero le imposte indirette per snellire quelle dirette, e così l'art. 230 della l. 2248 del 1865 stabilì che le sovrapposte dovevano colpire proporzionalmente tutte le forme di ricchezza assoggettate ai tributi diretti.

Tra il 1866 ed il 1874, venne data ai Comuni la facoltà di istituire nuovi tributi, ciò al fine di evitare un eccessivo carico sulla proprietà fondiaria e sui consumi. In tal modo si diede vita a quel fenomeno, ancora attuale, della separazione delle fonti: il sistema tributario si scindeva in centrale e locale, ad ognuno venivano assegnati cespiti imponibili propri e distinti.

A tale separazione i Comuni risultarono impreparati: la *ratio* della legislazione tributaria dal 1866 al 1874 fu quella di sostituire la sovrapposta sulla mobiliare (che fu poi abolita del tutto) con nuovi tributi locali e di frenare le sovrapposte immobiliari.

---

organica sull'ordinamento giudiziario (legge 6 dicembre 1865, n. 2626). Tale legge infatti suddivise il Regno in una sequenza di livelli amministrativi (province, circondari, mandamenti e comuni), che dal centro arrivavano ad investire tutta la realtà periferica.

<sup>5</sup> G. MARONGIU, *Storia del fisco in Italia, I. La politica fiscale della Destra storica (1861-1876)*, Einaudi, Torino, 1995.

Il progetto fallì, le sovrimposte vennero preferite perché «formando un tutt'uno con le relative imposte, venivano dalla maggior parte dei contribuenti attribuite all'azione dell'amministrazione locale, lieti di non affrontare l'impopolarità»<sup>6</sup>.

Negli anni a seguire, l'autonomia tributaria comunale fu sempre più compressa. A base di tale decisione vi erano varie esigenze, innanzitutto vi era la priorità del pareggio (viste le guerre d'indipendenza e le conseguenze economiche, si necessitava una situazione di stabilità finanziaria), ma soprattutto era di grande spessore la questione del Mezzogiorno: gli amministratori locali, colpevoli di una cattiva gestione delle finanze pubbliche<sup>7</sup>, erano fortemente contrari ad un sistema accentrato, in quanto temevano una riduzione del potere di manovra delle amministrazioni periferiche, sicché a tale fazione si contrapponeva il governo centrale, restio all'idea di concessione di maggiore autonomia locale.

Per quanto concerneva le entrate, l'intento del legislatore era quello di evitare la vessazione di alcune categorie a scapito di altre. Per questa ragione la fiscalità locale fu ben delimitata: erano stabiliti non solo tassativamente i tributi locali, ma anche i criteri di applicazione e le tariffe.

Il perno centrale della finanza locale era costituita dai proventi del dazio sul consumo e dai gettiti di alcune addizionali; la parte minore del gettito locale era costituita da tributi su cespiti minori, quali la tassa sulla occupazione di spazi pubblici, la tassa sugli animali da lavoro e sui cani.

Non fu accolta di buon grado in tutte le regioni del Paese l'imposta sui consumi, ciò poiché tale imposta prima dell'unità era prevista solo in alcune zone<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> L. NINA, *Tributi locali*, in AA.VV., *Il digesto italiano*, vol. XXIII, Utet, Torino, 1926, 691.

<sup>7</sup> G. MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali (1861-2000)*, Cedam, 2001, 25 e ss.

<sup>8</sup> Le imposte sul consumo erano state istituite solo in Emilia, in Lombardia e nel Regno di Napoli, mentre in Umbria e nelle Marche erano scarsamente applicate. In Toscana e nel Regno di Sardegna tale imposta era disciplinata in modo frammentario e la sua applicazione era alquanto fièvre. Tale situazione di difformità provocò reazioni di dissenso specialmente, come poteva immaginarsi, in quelle regioni in cui non era mai stata applicata l'imposta citata.

Le finanze italiane versavano in stato di dissesto, e dato che l'imposta sui consumi di largo uso costituiva una parte importante del gettito tributario, i dazi sui consumi non furono lasciati in via esclusiva ai Comuni<sup>9</sup>: la legge stabiliva la tariffa base ed i criteri di prelievo, i Comuni furono divisi in due classi, per i Comuni più piccoli era previsto il pagamento alla cinta daziaria, mentre i Comuni più grandi erano considerati aperti e dunque l'imposta veniva riscossa con la vendita al minuto.

Ai Comuni era poi data la facoltà di imporre una addizionale sulla tariffa base che non poteva superare il 40% ed altre addizionali sulle imposte dirette che potevano imporre un ricarico massimo del 50%.

Con lo scoppio della III guerra d'indipendenza furono modificati nuovamente i limiti previsti dalla normativa disciplinante la finanza locale, vennero ridefinite le quote di cui potevano disporre gli enti locali. Lo Stato avocò a sé molti dei cespiti che erano originariamente devoluti ai Comuni, tutto ciò nell'ottica di subordinare la finanza locale a quelle che erano le esigenze del Governo centrale<sup>10</sup>.

Il sistema di riforma che caratterizzò gli anni successivi al 1866, se da un lato comportò un riordino ed un periodo di stabilità per la finanza statale, dall'altro provocò un grave dissesto dell'equilibrio economico degli enti locali, ormai quasi del tutto sprovvisti di autonomia tributaria.

L'amministrazione tributaria locale fu in parte compensata dall'introduzione di nuove tasse locali proprie, come l'imposta di famiglia, l'imposta sul bestiame, sulle licenze e sugli esercizi commerciali, ed inoltre fu concesso di aumentare le sovrimposte su consumi, terreni e fabbricati fino al 100% sull'imposta governativa.

---

<sup>9</sup> Difatti nel 1864 fu istituita una tassa su bevande e carne, e questa era qualificata come tassa statale.

<sup>10</sup> Per fronteggiare il dissesto causato dalla guerra fra 1866 e 1868 furono sottratti ai ruoli dei Comuni la tassazione di numerosi generi di largo consumo, che fu riservata allo stato: zucchero, farine, riso, oli, grassi. I redditi derivanti dai titoli del debito pubblico furono a loro volta sottratti e sottoposti ad unica trattenuta alla fonte. Infine nel 1870 il diritto dei Comuni di imporre sovrimposte sui redditi da ricchezza mobile fu abolito del tutto. Nello stesso arco di tempo, fra 1865 e 1877 si trovarono ben 42 provvedimenti governativi che trasferirono ai Comuni spese di servizi pubblici o imposero oneri aggiuntivi assai gravosi che andavano dai lavori pubblici alla sanità.

Ma nonostante l'introduzione di detti tributi, la maggior parte degli enti locali non raggiungeva il pareggio di bilancio, così nel 1874 si diede la possibilità ai Comuni di imporre una varietà di microimposte<sup>11</sup>.

Gli interventi statali e le riforme legislative che si susseguirono nella seconda metà dell'800, tamponavano ma non risolvevano il problema dei deficit dei bilanci degli enti locali<sup>12</sup>.

Il sistema della finanza locale era completamente inadeguato, e d'altro canto i Governi sottraevano risorse per perseguire la politica di risanamento della finanza statale.

Nel 1876 caduta la Destra Storica, andò al Governo la Sinistra, che da tempo portava avanti progetti autonomistici.

Durante i governi Depretis furono diminuite le imposte dirette che gravavano sulla borghesia con l'intento di incrementare le forze economiche, ed allo stesso tempo venne prima ridotta e poi abrogata la tassa sul macinato. In quel periodo, le uniche entrate tributarie comunali erano costituite dalle sovraimposte fondiari e i dazi sul consumo.

Le scelte di politica tributaria della Sinistra storica comportarono, d'altro canto, un aumento del gettito dei dazi doganali, ma non vi fu la tanto bramata riforma su cui però spingeva lo stesso Depretis.

Si giunse in tali condizioni in età giolittiana: epoca in cui vi fu un aumento significativo delle entrate locali grazie alle tasse di fabbricazione, sugli affari, l'imposta sulla ricchezza mobile e le già citate imposte doganali.

---

<sup>11</sup> Microimposte, dal bollo sulle fotografie all'imposta sulle insegne dei negozi.

<sup>12</sup> «Sella e Minghetti (mi riferisco ai due uomini politici che per più tempo ressero il Ministero delle finanze negli anni in cui governò la Destra storica) lo dissero francamente, e di conseguenza si comportarono, che la politica del pareggio non poteva non sacrificare gli interessi locali, accollando a Comuni e Province spese estranee alla loro natura e restringendo, nei fatti, le risorse loro concesse dalla equità e della legge fondamentale» G. MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali*, op. cit., 17.

## 1.1. Il sistema fiscale locale dall'Unità al Progetto Giolitti<sup>13</sup>

A seguito della bocciatura del progetto «Wollemborg»<sup>14</sup> e di quello «Maiorana»<sup>15</sup>, l'ordinamento tributario era destinato ad una riforma democratica avente lo scopo di alleviare i carichi gravanti sulle classi meno abbienti, in nome di quella democrazia tanto bramata.

Ma il percorso di ristrutturazione del sistema incontrava resistenze molto forti: lo sgravio dei Comuni da tante spese obbligatorie imposte loro per decenni, la municipalizzazione dei più importanti servizi pubblici, la istituzione della moderna imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili, la valorizzazione dell'imposta comunale di famiglia, una tassa personale e progressiva e l'introduzione della progressività anche nella tassazione delle trasmissioni *mortis causa*<sup>16</sup>.

L'ala conservatrice invocava una riforma tributaria, ma ad essa si contrapponeva l'opinione di cui si fece voce Sidney Sonnino, secondo cui i tempi non erano ancora maturi per una profonda trasformazione del sistema fiscale, dunque l'unico provvedimento che avrebbe potuto tutelare rapidamente le classi lavoratrici poteva essere la limitazione della tassazione locale sul pane e sulle farine, che in alcune regioni aveva raggiunto livelli esorbitanti<sup>17</sup>.

Giolitti condivideva solo in parte il pensiero di Sonnino, egli era dell'idea che la tassazione locale era ormai diventata una zavorra per le classi meno abbienti, difatti sosteneva che «Noi abbiamo un

---

<sup>13</sup> Per riferimenti storici si v. G. MARONGIU, *La politica fiscale nell'età giolittiana*, Leo S. Olschki editore, Fondazione Luigi Einaudi, Torino - Studi, vol. 53, 2015.

<sup>14</sup> Leo Wollemborg, al tempo Ministro delle Finanze, presentò un progetto sulla autonomia tributaria dei Comuni ai quali volevano attribuirsi: imposte dirette reali su terreni, fabbricati, industrie, commerci e professioni; imposte di consumo su carni, foraggi, materiali da costruzione, gas ed energia elettrica.

<sup>15</sup> Lo scopo del Progetto Majorana era la soppressione delle cinte daziarie, mediante il consolidamento del gettito delle sovrimposte e con l'istituzione di una imposta generale sull'entrata. Tale imposta era dunque il punto più importante del progetto: trattavasi di un tributo comunale, la cui applicazione era però devoluta agli uffici dello Stato, in modo tale da tutelare i contribuenti dagli abusi degli impiegati locali. I soggetti passivi sarebbero dovute essere le famiglie, la base imponibile sarebbe stata la somma dei redditi dei componenti (con le dovute detrazioni in base al numero della prole), e l'aliquota fissata su base progressiva.

<sup>16</sup> G. MARONGIU, *La politica fiscale nell'età giolittiana*, op. cit.

<sup>17</sup> S. SONNINO, *Quid agendum? Appunti di politica e di economia*, in Nuova Antologia del 16 settembre 1900, vol. 173

grande numero di imposte sulla miseria: il sale, il lotto, la tassa sul grano, sul petrolio, il dazio di consumo, ecc.; non abbiamo una sola che colpisca esclusivamente la ricchezza vera»<sup>18</sup>.

L'11 aprile 1902 venne presentato alla Camera un progetto di legge per l'assunzione diretta dei pubblici servizi da parte dei Comuni e di costituzione e amministrazione delle aziende speciali. Tale progetto godeva della spinta dell'allora ministro Giolitti, il quale credeva fortemente nella municipalizzazione dei pubblici servizi.

Le critiche furono aspre, ma il progetto ebbe il merito di gettare le basi di un processo di rinnovazione avente ad oggetto principalmente l'abolizione dei dazi comunali sui farinacei e l'istituzione di una tassa sulle aree fabbricabili<sup>19</sup>.

### **1.3. I tributi locali tra le due guerre.**

Sul versante economico l'Italia era molto debole, il sistema tributario non era abbastanza solido né idoneo a sostenere una guerra.

La fine della prima guerra mondiale portò con sé l'avvento del male finanziario più temuto: l'inflazione. Tutto ciò si riversò sul debito pubblico e sul conseguente aumento delle imposte.

La falla del sistema tributario locale era la mancanza di elasticità, il che comportava una inadeguatezza del meccanismo di adeguamento dell'aumento delle spese generate dal conflitto.

Furono creati pochi nuovi tributi a favore dei comuni per far fronte alle necessità finanziarie, come il tributo straordinario per l'assistenza civile basato sostanzialmente sull'aumento delle aliquote

---

<sup>18</sup> G. MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali*, op. cit., 141

<sup>19</sup> G. MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali*, op. cit.: «erano considerate aree fabbricabili gli appezzamenti di terreno compresi in una rete stradale in stato di viabilità e di circolazione od alla medesima attigui, i quali non fossero in modo stabile adibiti ad uso agricolo o industriale, o che non fossero accessori di edifici esistenti, come ville e giardini; ed erano escluse dalla tassazione, oltre che le aree possedute dal Comune, quelle dello Stato, della Provincia e degli enti di pubblica beneficenza», p. 164.

delle imposte dirette pagate dal contribuente nel comune di residenza, il cui gettito era destinato alla popolazione indigente.

In ambito locale furono anche istituite una sovrimposta sui redditi d'impresa e di lavoro, una imposta sui biliardi e sui pianoforti e furono rese obbligatorie per tutti i comuni imposte minori, come quella sui cani.

All'indomani della fine del primo conflitto mondiale molti tributi locali furono aboliti al fine di superare la finanza di guerra.

Ma ciò non fu sufficiente, si mostrava necessario un ammodernamento del sistema fiscale. Così il Ministro delle Finanze, Filippo Meda, diede vita a quel progetto che prese il suo nome, ma che non fu mai attuato.

Il primo progetto era composto da quattro provvedimenti principali:

1. Istituzione di una imposta unica sui redditi, che avrebbe incorporato le imposte sui terreni, sui fabbricati e sui redditi di ricchezza mobile;
2. Istituzione di un tributo *ex novo*: una imposta complementare progressiva sul reddito complessivo del contribuente. Trattavasi di una imposta ad aliquota progressiva, avente carattere personale.
3. Istituzione di una imposta sul patrimonio «che mirava non ad incidere sul patrimonio dei contribuenti, ma ad offrire uno strumento tecnico di discriminazione qualitativa dei redditi: l'aliquota era, perciò, tenue e costante, dell'1 per mille all'anno»<sup>20</sup>.
4. Riordinamento della imposizione locale, con l'istituzione di una autonoma imposta comunale sulle industrie, sui commerci e sulle professioni.

Il Progetto Meda non ebbe mai seguito in Parlamento.

Durante il Governo Bonomi venne, invece, presentato il c.d. Progetto Soleri, che prendeva il nome dal suo autore, l'allora Ministro delle Finanze Marcello Soleri. Anch'esso prevedeva il riordino della finanza locale: intendeva conservare i dazi interni ma limitatamente a pochi generi di largo consumo; proponeva di istituire una imposta sulla spesa a favore dei Comuni ed infine prevedeva la

---

<sup>20</sup> G. MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali*, op. cit., 225.

compartecipazione comunale alla istituenda imposta erariale progressiva sui redditi. Anche questo progetto non vide mai la luce. Sotto il Governo Mussolini, fu nominato Ministro delle Finanze Alberto De Stefani. Il progetto Meda fu ripreso ma ridimensionato per la maggior parte, venne conservata, pur se modificata, la proposta in merito alle imposte dirette, ma comunque la complessiva riforma dell'ordinamento tributario sembrava ormai un lontano miraggio.

Il Ministro De Stefani riuscì a migliorare di poco la situazione in cui versava la finanza pubblica attuando alcuni punti dei progetti di riforma studiati da Meda e Soleri e ponendo in essere alcune modifiche *ex novo*.

Nel luglio 1925 De Stefani fu licenziato e sostituito da Giuseppe Volpi, il quale riprese alcuni punti del progetto Meda, quali l'abolizione del principio della netta separazione dei cespiti della finanza locale e di quella erariale, una imposizione locale più ampia, che colpiva qualsiasi forma di ricchezza (non solo quella immobiliare), ed infine l'istituzione di una autonoma imposta comunale sulle industrie, sui commerci e sulle professioni.

Per ciò che riguarda i tributi locali istituiti durante la guerra, rimasero in piedi solo la tassa sui biliardi e sui pianoforti, mentre furono oggetto di una risistemazione i dazi comunali sui consumi. Per cercare di risolvere la questione dei dazi «nel 1923 si stabilì che, dal primo giorno dell'anno successivo i dazi interni sarebbero stati un tributo unicamente locale che le amministrazioni comunali avevano la facoltà di istituire sui generi tassativamente previsti (bevande, commestibili, grassi, saponi e profumerie, combustibili, foraggi, materiali da costruzione) ed entro limiti di una tariffa massima fissata per legge»<sup>21</sup>.

L'istituzione della imposta sul reddito delle persone fisiche (progressiva e personale) comportò la possibilità per i comuni di applicare un'addizionale o di istituire una imposta generale progressiva sull'insieme del reddito consumato dal contribuente.

---

<sup>21</sup> G. MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali*, op. cit., 253.

Il 9 gennaio 1929 si insediò la Commissione presieduta dal senatore Alberto Pironti, avente il compito di riformare la finanza locale. Il dato preoccupante che spinse alla formazione di tale commissione fu l'esame dei bilanci degli enti locali: più della metà chiudevano in disavanzo.

Il progetto elaborato dalla Commissione Pironti prevedeva l'abolizione delle imposizioni a base indiziaria<sup>22</sup>, escludeva la creazione di nuovi tributi e prevedeva l'istituzione per i Comuni, di una sovrimposta ai tributi diretti su terreni e fabbricati, una imposta sul consumo (variabile a seconda dell'economia locale), sul valore locativo, sulle industrie, sulle professioni e sul bestiame, ed altre imposte minori che variavano a seconda delle esigenze locali<sup>23</sup>.

Il progetto della Commissione Pironti fu aspramente criticato e mai attuato. L'unico intervento possibile fu (nel 1930) l'abolizione delle cinte daziarie e quindi della distinzione tra Comuni aperti e chiusi, e per salvaguardare il gettito vennero istituite varie imposte di consumo su pochi generi di largo consumo.

Il 16 settembre 1930 si insediò una nuova commissione, avente sempre il compito di proporre nuove disposizioni in tema di finanza locale. Al termine dei lavori (durati circa due mesi), la Commissione ritenne che non fosse il momento per una riforma organica e completa, dunque l'unico possibile obiettivo raggiungibile nel breve periodo sarebbe stata la limitazione delle imposizioni sulla proprietà immobiliare (specialmente fondiaria).

Nel 1931 entrò in vigore il Tesoro Unico della finanza locale<sup>24</sup>: ai Comuni furono tolte la compartecipazione al provento dei tabacchi, nonché la tassa di famiglia nei Comuni con una popolazione superiore ai 30.000 abitanti, l'addizionale alla imposta

---

<sup>22</sup> In tal senso G. MARONGIU, op. cit. «si propose l'abolizione dell'imposta di famiglia, della tassa di esercizio e rivendita, della tassa sulle vetture pubbliche e private nonché delle tasse sui domestici, sui pianoforti e sui biliardi, sulle fotografie e sulle bestie da tiro, da soma e da sella» p. 257-258.

<sup>23</sup> G. MARONGIU, op. cit.: «i Comuni avrebbero potuto imporre, oltre ai tributi suindicati e alle imposte obbligatorie sugli animali caprini e sui cani, altre imposte; l'imposta di soggiorno, la tassa sulle insegne, la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, i contributi di migliona, la partecipazione ai proventi della tassa di circolazione sui veicoli a trazione animale e sui velocipedi e il contributo integrativo di utenza statale» p. 258.

<sup>24</sup> Approvato con r.d. 14 settembre 1931 n. 1175.

complementare di Stato, la tassa sulle bestie da tiro, da sella e da soma, quella sulle fotografie, nonché le imposte di consumo sulla birra e sulle acque minerali da tavola ed acque gassose. Furono anche aboliti i contributi per la costruzione delle fognature e la tassa sugli esercizi e sulle rivendite.

Furono mantenuti, invece, tra i tributi per i Comuni, quelli minori<sup>25</sup>.

Nonostante la riforma attuata con l'entrata in vigore del Testo Unico, la situazione di cronico disavanzo delle autonomie locali non migliorò, e ciò perché a ben vedere poco poteva dirsi quanto ad autonomia<sup>26</sup>.

La legislazione fascista limitò drasticamente la libertà dei Comuni in merito alle spese facoltative ed alle spese obbligatorie, e ciò di fatto impediva agli enti la possibilità di porre in essere investimenti.

#### **1.4. L'Italia Repubblicana**

I lavori dell'Assemblea costituente toccarono anche il tema dell'ordinamento della finanza locale.

Il problema principale di cui prese atto l'Assemblea fu l'eccessiva molteplicità e la mancanza di coordinamento dei tributi locali, causa principale del dissesto dei bilanci comunali. Dunque l'attenzione si spostò sul piano dell'analisi delle fonti, le quali in tal contesto rappresentavano il nodo focale della disciplina: si contrapponevano

---

<sup>25</sup> G. MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali*, op. cit.: «I comuni continuavano a riscuotere: l'imposta di patente; l'imposta sulle industrie, sui commerci, arti e professioni, sulle insegne, l'imposta di licenza, sulle vetture, sul bestiame, sui domestici; la tassa sull'occupazione di spazi ed aree pubbliche; l'imposta sui biliardi e pianoforti, le sovrimposte fondiari, l'imposta sul valore locativo, l'imposta di famiglia». Mentre «una più organica disciplina fu dettata per i contributi di miglioria, a lungo neglette e solo di recente valorizzati come tributi autonomi comunali e provinciali: si distinse una miglioria specifica derivante ai beni rustici e urbani (escluse le aree fabbricabili) in conseguenza di opere pubbliche e una miglioria generica frutto dell'espansione dell'abitato e del complesso delle opere eseguite dal Comune» p. 267.

<sup>26</sup> In tal senso si v. S. STEVE, *Il sistema tributario e le sue prospettive*, (1947) oggi in Scritti vari, Ciriec, F. Angeli, Milano, 1997.

orientamenti favorevoli ad un'autonomia più spiccata degli enti locali a quelli che, al contrario, propendevano per una visione più statalista.

La discussione si concluse con la generica formulazione dell'art. 128 «Le Province ed i Comuni sono enti autonomi nell'ambito dei principi fissati da leggi generali della Repubblica che ne determinano le funzioni».

Nei primi anni immediatamente successivi alla entrata in vigore della Costituzione, i presupposti di riforma non furono attuati. La politica tributaria stava attraversando una fase di profondo mutamento, sicché si passò dal sistema di imposizione reale a quello personale. La finanza locale subì gli effetti di rimbalzo delle trasformazioni succedutesi, si dovrà aspettare gli anni '70 per un ritorno sulla scena parlamentare, questa volta da protagonisti, dei tributi locali.

Solo negli anni '70 furono poste le basi per una riorganizzazione organica del sistema di finanza locale.

## **2. Le riforme tributarie nell'ambito della finanza locale negli anni '70 e '90**

Precedentemente alla riforma degli anni '70, l'ordinamento italiano attraversò una fase di piena autonomia degli enti locali. Tale mancanza di un forte potere centrale lasciava dubbi sulla efficienza del sistema tributario locale, e non in pochi manifestavano l'esigenza di una riforma che razionalizzasse la legislazione vigente nell'ambito della finanza locale<sup>27</sup>.

Il Progetto Cosciani già aveva identificato i punti principali che provocavano gravi inefficienze nel sistema, come ad esempio la eccessiva pluralità di imposte e tasse che generava confusione nel

---

<sup>27</sup> In tal senso si v. *Relazione della sesta Commissione permanente della Camera dei Deputati, nella Parte speciale sulla finanza locale* (rel. Silvestri), in *Legge delega sulla riforma tributaria e relazioni parlamentari*, Bologna, 1974, 207 e ss.

contribuente, il quale non riusciva a distinguere le imposte facenti capo allo Stato e quelle dovute all'impositore locale.

E ancora l'inadeguatezza dell'accertamento fiscale posto in essere dai Comuni, che risultava precario e corrotto (le autorità locali erano fin troppo radicate nel territorio, risultando in tal modo facilmente condizionabili da amicizie e parentele varie o da piccoli interessi personali) e dunque portava ad elevati costi per la riscossione perché gli uffici. A tal fine si prospettava, già in Assemblea Costituente, l'accentramento presso lo Stato delle fasi concernenti accertamento e riscossione<sup>28</sup>.

Prima della riforma degli anni '70, la finanza locale era caratterizzata da numerose imposte, le quali, pur non procurando un gettito elevato, riuscivano a coprire la maggior parte delle uscite degli enti. Il sistema misto era, quindi, caratterizzato sia da imposte proprie e sovrainposte, compartecipazioni ed addizionali, che da trasferimenti provenienti dal Governo centrale<sup>29</sup>.

Fatte queste premesse, la *ratio* delle riforme susseguitesesi negli anni '70 fu quella di fornire al Governo centrale strumenti di controllo per l'economia, con conseguente drastica riduzione dell'autonomia tributaria.

---

<sup>28</sup> In tal senso si v. M. VITI, *La finanza comunale in Italia prima e dopo la riforma tributaria degli anni '70*, in Rivista della Scuola superiore dell'economia e delle finanze, fasc. 3, 2005.

<sup>29</sup> Si è stimato, infatti, che, nel periodo 1970-1972, le entrate dei tributi propri rappresentavano circa il 55 per cento delle entrate correnti totali per i comuni, mentre le entrate extratributarie oscillavano intorno al 30 per cento: di conseguenza solo il 15 per cento delle entrate correnti totali dei comuni derivava da trasferimenti a carico del bilancio statale. Le quote di compartecipazione al gettito erariale derivavano principalmente dall'IGE (l'imposta generale sull'entrata), mentre le sovrinposte e le addizionali consistevano in aliquote aggiuntive a quelle statali applicate dagli enti minori sull'imponibile già accertato per i tributi erariali (come, ad esempio, l'addizionale del 5% sui redditi agrari). Infine i tributi locali, propri, rivestivano un importante ruolo psicologico sia per gli enti che per i contribuenti, in quanto producevano l'effetto di responsabilizzare gli enti sia nella fase dell'accertamento che nella riscossione. In tal senso v. Istituto regionale di studi giuridici del Lazio "A. C. Jemolo", *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali* ricerca diretta da Mario Leccisotti – Pasquale Marino – Leonardo Perrone, Roma - Milano 1994, 399.

## 2.1. La riforma del '73-'74<sup>30</sup>

Il settembre del 1962 una Commissione di studio si insediò presso il Ministero delle Finanze, al fine di dare il via a quella che sarebbe poi diventata la stagione delle riforme tributarie, che a sua volta si concluderà con l'approvazione del nuovo ordinamento nell'ottobre 1971<sup>31</sup>.

Nonostante l'approvazione del '71, dopo circa quattro anni di iter parlamentare, dato il clima politico instabile e la delicata situazione economica, l'entrata in vigore del nuovo ordinamento degli enti locali fu ritardato di altri due anni, e difatti vide la luce solo nel gennaio 1973 (mentre la riforma delle imposte dirette entrò in vigore il primo gennaio 1974).

La riforma provocò la perdita di due imposte fondamentali per le finanze comunali: l'imposta di famiglia e l'imposta sui consumi.

L'imposta di famiglia, trattandosi di un tributo personale e moderatamente progressivo, era ormai divenuta incompatibile con l'imposta erariale sul reddito delle persone fisiche.

Mentre, l'imposta sui consumi fu completamente abolita in favore dell'imposta sul valore aggiunto<sup>32</sup>.

Allo stesso tempo, lo Stato, venendo a mancare le principali entrate mediante le quali gli enti locali riuscivano ad autofinanziarsi, istituì una imposta locale sui redditi (ILOR) ed un'imposta sull'incremento di valore degli immobili (INVIM).

La ratio ispiratrice della riforma fu la necessità di adeguare il sistema tributario italiano a quello degli altri paesi europei, improntando l'ordinamento a principi di unitarietà chiarezza e semplicità.

---

<sup>30</sup> Bibliografia di riferimento: F. GALLO, *Prime considerazioni sulla riforma tributaria*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1973, 664 e ss.; G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1978. 323 e ss.; N. D'AMATI, *Lineamenti di legislazione fiscale*, 1978; E. POLITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978.

<sup>31</sup> La riforma è avvenuta con la legge n. 824 del 1971 ed i conseguenti decreti attuativi, c.dd. Decreti Stammati dal 1977 a seguire.

<sup>32</sup> Tra le altre imposte abolite, si ricordano anche l'I.G.E., l'imposta generale sull'entrata, così G. MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali (1861-2000)*, cit.

Fino agli anni settanta, l'ordinamento italiano è sempre (o quasi) stato caratterizzato dalla netta separazione tra finanza statale e locale, tale separazione è venuta meno con detta opera riformatrice.

L'introduzione di sovrapposte su tributi diretti locali e sui dazi sui consumi interi ha scemato quella che era una rigida divisione tra le entrate locali e quelle statali, in tal senso «la riforma del 1973 introdusse un vero e proprio sistema di finanza derivata basato sulla devoluzione di quote di tributi erariali agli enti locali attraverso la limitazione dei poteri limitati alla fissazione delle aliquote e con una notevole ingerenza dello Stato nelle attività degli enti locali»<sup>33</sup>.

La riforma rivoluzionò completamente quel sistema misto venutosi a creare tra il 1949 ed il 1970, sistema che prevedeva la coesistenza di trasferimenti di imposte erariali, addizionali e sovrapposte, e tributi locali propri, su cui avevano una importante autonomia gli enti locali.

Una delle novità più rilevanti della riforma fu l'abolizione dei tributi locali propri, al fine di giungere all'obiettivo del completo accentramento nello Stato della funzione impositiva e della creazione di un sistema fiscale locale completamente derivato da quello centrale, privo di proprie ed autonome risorse.

Una finanza locale basata esclusivamente sui trasferimenti, così si delineava il quadro dipinto dalla riforma fiscale degli anni '70: eliminazione di qualsiasi imposta locale, al punto che le stesse Regioni rimasero prive di capacità impositive proprie di qualche significato.

L'idea di base della nuova legislazione tributaria era la seguente: sopprimere le imposte locali ed affidare l'amministrazione dei tributi al Governo centrale avrebbe dovuto ridurre drasticamente gli abusi locali, le disuguaglianze ed incrementare l'efficienza della gestione del territorio.

---

<sup>33</sup> F. AMATUCCI, *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, F. Amatucci (a cura di), Giappichelli Editore, Torino, 2008, 6.

Inoltre, affidando tale strumento di controllo allo Stato si sarebbero create le basi per un piano di programmazione a lungo termine e ci si sarebbe adeguati agli altri paesi industrializzati<sup>34</sup>.

Inizialmente le modifiche furono accolte positivamente dagli amministratori locali, poiché ciò provocava un alleggerimento di non poco momento delle proprie responsabilità e del carico di gestione dei tributi. Inoltre fu stabilito che la riforma avrebbe dovuto avere carattere temporaneo e sembrava garantire, per l'immediato futuro, una certa espansione della capacità della spesa. Tale sistema, generato dalla riforma, provocò una lenta ma costante perdita di controllo della gestione da parte degli amministratori locali, i quali arrivarono al punto di non tenere in considerazione la copertura della spesa, perché i costi non venivano direttamente addebitati ai cittadini amministrati.

Iniziò così una lunga serie di richieste di provvedimenti urgenti a favore degli enti locali, al fine di ristabilire il pareggio di bilancio.

Il nuovo assetto dell'autonomia tributaria locale<sup>35</sup> si rivelò, inoltre, in netto contrasto con la coeva tendenza al potenziamento delle autonomie locali ed alle manovre di decentramento dei poteri alle Regioni (che sfocerà, anni dopo, poi nella riforma costituzionale che stravolgerà l'art. 119 Cost.).

Il risultato principale della riforma fu il seguente: l'autonomia delle amministrazioni locali risultava quindi ormai delimitata al solo versante della spesa. E ciò rappresenterà in seguito una delle cause degli squilibri finanziari degli enti locali.

Lo Stato centrale pose in essere così un'opera di accentramento, controllando la totalità delle entrate, stabilendo un vero e proprio monopolio, al fine di contenere e manipolare anche la spesa degli enti locali, di accrescere l'efficienza del sistema e ridurre gli abusi e le disuguaglianze. Tra gli altri obiettivi imposti dalla riforma del

---

<sup>34</sup> In tal senso v. G. BROSIO, D. HYMAN e W. SANTAGATA, *Gli enti locali fra riforma tributaria, inflazione e movimenti urbani. Un contributo all'analisi del dissesto della finanza locale*, Torino 1978. Si v. anche ISTAT, *Annuario dei bilanci delle amministrazioni locali*, 1972.

<sup>35</sup> Ormai diventata pressoché inesistente, non è possibile quindi parlare propriamente di autonomia, in quanto non vi era spazio di manovra per gli enti locali, i quali avevano completamente perduto la potestà impositiva

'73, vi era quello di consentire al Governo centrale un controllo completo dell'economia<sup>36</sup>.

Ma tale politica fiscale non diede i risultati sperati, «i fatti, però, disattesero le promesse e le aspettative. Il monopolio statale incentivò i Comuni e le Province, finanziati dallo Stato attraverso il trasferimento di somme con prelievo da appositi fondi iscritti in bilancio, a non curarsi della copertura delle spese deliberate, tanto da determinare un aumento e una conseguente incapacità di contenimento della spesa pubblica»<sup>37</sup>.

Il debito pubblico aumentò poiché non essendovi vincoli di bilancio cogenti per lo Stato, si creavano aree di spesa pubblica che esulavano dal controllo dell'ente locale, in tal modo non potevano tenersi sotto stretto monitoraggio (con conseguente mancanza di comando) né il crescere della spesa corrente né l'accumularsi dei disavanzi. Inoltre, i governi locali furono sostanzialmente deresponsabilizzati, non rispondendo più direttamente ai cittadini del proprio operato, delle proprie manovre in campo fiscale.

Infine la distinzione tra il reperimento delle risorse ed il loro uso (spettante il primo allo Stato ed il secondo agli enti locali), innescava un meccanismo di forte disinteresse da parte degli enti nel recupero dell'evasione fiscale<sup>38</sup>.

L'illusione di poter monitorare e contenere la dinamica della spesa locale ha condotto ad effetti contrari rispetto alle previsioni.

La politica di *deficit spending* era ormai affermata non solo al livello centrale, ma anche a quello periferico, degli enti territoriali. In tale scenario si palesò, dunque, la mancata capacità di gestione delle finanze locali da parte dello Stato centrale: la ripartizione delle risorse da parte del Governo centrale provocava sperequazioni ed arbitri poiché il metodo di distribuzione dei trasferimenti si basava sul criterio della spesa storica, ed erano sostanzialmente

---

<sup>36</sup> C. GIANNONE, *Il federalismo fiscale*, Pubblicazioni DASES, 2006, 159 e ss.

<sup>37</sup> C. CAMPOLO, D. GANGEMI e A. MASTROLORENZO, *La finanza pubblica territoriale e le patologie ricorrenti*, in *Il predissesto dei Comuni*, E. Caterini e E. Jorio (a cura di), Maggioli, 2013, 16.

<sup>38</sup> L. VANDELLI, *Il sistema delle autonomie locali*, Il Mulino, ed. III, 2007.

assenti correttivi che adeguassero la situazione attuale a quella datata.

A ben vedere, la situazione diventò poi deleteria per le finanze sia statali che locali soprattutto nel momento in cui, vista la tendenza al disavanzo degli enti locali, lo Stato diventò prestatore di ultima istanza degli enti. Ciò provocò un grave aumento del debito pubblico.

La riforma in oggetto, riducendo l'area di applicazione dei tributi locali e compensandola con il trasferimento delle risorse centrali, aveva creato un sistema caratterizzato dalla incertezza delle risorse (e di conseguenza anche delle spese). Dal 1982 fu utilizzato quale metodo di distribuzione il contributo c.d. a piè lista, veniva cioè assegnato a copertura dell'intero fabbisogno documentato dagli enti, ma il problema continuava a sussistere in quanto non venne eliminato il criterio della spesa storica e dunque continuavano a stratificarsi le differenze tra enti.

Con la fissazione degli originari "contributi sostitutivi dei tributi soppressi" si veniva a cristallizzare una situazione di disparità, poiché gli enti aventi gettito elevato percepivano contributi elevati, mentre enti che percepivano un gettito basso (sia per la povertà del territorio che per una passata cattiva gestione della politica tributaria locale) ricevevano contributi minimi.

Per ovviare alla questione della differenziazione degli enti, fu inaugurata una politica perequativa «che tendeva ad eliminare valori massimi e minimi dei trasferimenti pro-capite agli enti locali attraverso un apposito fondo»<sup>39</sup>.

Ciò ha reso possibile il passaggio dal sistema di contributi erariali integrativi che si fondavano sulla spesa corrente per abitante (i quali tendevano a sovvenzionare maggiormente gli enti che registravano una spesa corrente pro-capite inferiore a quella media nazionale) al sistema basato sulla combinazione di due dati: popolazione e servizi, in tal modo veniva determinato un parametro

---

<sup>39</sup> In tal senso si v. F. NICOLARDI, *Cenni di finanza locale*, Ministero dell'Interno, Dipartimento per gli Affari Interni e Territoriali, in <http://finanzalocale.interno.it/docum/studi/varie/cennifl.html#par2>

per ciascun ente. Potevano essere assegnate con nuovi criteri solo le risorse aggiuntive, senza intaccare le spettanze storiche.

A partire dagli anni '80, data la totale assenza normativa di vincoli di bilancio, la politica tributaria locale andava nel senso della limitazione della spesa pubblica, con l'intento di condizionare i comportamenti si frapponevano ostacoli burocratici. Tra tali strumenti si ricordano: l'indicazione di tetti settoriali, più stringenti criteri di valutazione dei progetti, i vincoli alle assunzioni di personale e l'introduzione obbligatoria di tariffe minime a parziale copertura dei costi di alcuni servizi.

Gli enti locali versavano in stato di forte indebitamento, così sul finire degli anni '70 iniziò la serie dei c.dd. Decreti Stammati.

Il primo dei decreti<sup>40</sup> aveva ad oggetto il "Consolidamento delle esposizioni bancarie a breve termine di Comuni e Province"<sup>41</sup>, furono addebitate allo Stato le rate di ammortamento dei mutui, gli enti locali però persero il potere di assumere nuovi debiti ed anche la possibilità di poter assumere nuovo personale. Seguì, poi, il c.d. Decreto Stammati 2<sup>42</sup> che introdusse il criterio della "spesa storica", e cioè la somma a titolo di erogazione statale a favore degli enti locali venivano ancorate alla spesa dell'anno precedente, aumentata di una certa percentuale fissa, maggiorata per gli enti locali meridionali (data la differenziazione territoriale e finanziaria)<sup>43</sup>.

---

<sup>40</sup> C.d. Decreto Stammati 1, decreto legge 17 gennaio 1977, convertito nella legge n. 62 del 17 marzo 1977.

<sup>41</sup> «La Cassa Depositi e Prestiti fu autorizzata a concedere mutui decennali per trasformare in finanziamento a lungo termine i debiti contratti dagli Enti Locali e le loro anticipazioni di tesoreria. In particolare, furono limitate le assunzioni di nuovi mutui e fu posto a carico dello Stato il pagamento delle rate di ammortamento dei mutui pregressi», così C. CAMPOLO, D. GANGEMI e A. MASTROLORENZO, *La finanza pubblica territoriale e le patologie ricorrenti*, in *Il predissesto dei Comuni*, op. cit., 16.

<sup>42</sup> Decreto Legge n. 946 del 1977, convertito in legge n. 43 del 27 febbraio 1978.

<sup>43</sup> «Nello specifico, il decreto Stammati 2 prevedeva:

1. l'obbligo per gli enti locali del bilancio in pareggio;
2. i limiti all'espansione delle spese correnti degli enti locali sulla base di una percentuale delle spese dell'anno precedente;
3. l'obbligo di aumentare le aliquote dei tributi propri comunali e delle tariffe dei servizi;
4. l'introduzione di parametri specifici per il *deficit* delle aziende municipalizzate di pubblico trasporto;

## 2.2. La riforma degli anni '90

Gli anni '90 hanno visto la ricostituzione dell'autonomia tributaria degli enti locali<sup>44</sup>.

Il legislatore tributario ha potuto procedere ad una inversione di rotta rispetto agli anni '70 per il grande consenso di cui godeva il progetto di federalizzazione dello Stato, ed anche per la gravissima crisi finanziaria che ha colpito il paese in quegli anni. I tratti essenziali della svolta possono essere sintetizzati in due principali filoni: da un lato sono stati istituiti nuovi tipi di prelievo e di finanziamento (quali tributi, addizionale alla imposta personale sul reddito e compartecipazioni ai tributi erariali), dall'altro lato è stato conferito il potere di emanare proprie norme tributarie a Comuni, Province e Regioni, così da poter gestire in modo autonomo i tributi di competenza.

Il primo passo del legislatore fu l'art. 54 della l. 8 giugno 1990 n. 142 (ad oggi art. 149 del d.lgs. 18 agosto 2000 n. 267), il quale statuiva al comma 2 che: «Ai comuni e alle province la legge riconosce, nell'ambito della finanza pubblica, autonomia finanziaria fondata su certezza di risorse proprie e trasferite», ed al comma 3 «La legge assicura, altresì, agli enti locali potestà impositiva autonoma nel campo delle imposte, delle tasse e delle tariffe, con conseguente adeguamento della legislazione tributaria vigente». Tale norma non fu vista da parte della dottrina come un vero e proprio *incipit* di riforma, poiché si considerava il dettato normativo quale avvisaglia di modifiche future che per lo più sembravano vane promesse<sup>45</sup>.

---

5. l'assunzione a carico del bilancio statale del finanziamento delle spese correnti degli enti locali, al netto delle varie entrate di Comuni e Province», C. CAMPOLO, D. GANGEMI e A. MASTROLORENZO, *La finanza pubblica territoriale e le patologie ricorrenti*, op. cit., 17.

<sup>44</sup> N. D'AMATI, *La ricostituzione dell'autonomia tributaria degli enti locali: aspetti normativi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, I, 687, nonché L. TOSI, *Principi generali del sistema tributario locale*, in *Riv. di dir. trib.*, 1995, I, 21 e ss.

<sup>45</sup> In tal senso v. E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1990; ID., *Finanza locale e politica tributaria (II)*, in *Il Giorno*, 24 aprile 1975; ID., *Politica e diritto dei tributi in Italia*, Milano 2000; L. DEL FEDERICO, *I lineamenti della nuova finanza locale ed i relativi margini di autonomia statutaria*, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, 1992, I.

La fiscalità regionale venne strutturata principalmente su due strumenti, l'IRAP e l'addizionale IRPEF, i quali saranno poi destinati ad integrarsi quanto agli effetti sul piano del riparto del carico fiscale.

Invece la fiscalità comunale e provinciale risultò molto più articolata, e ciò in ragione del fatto che le esigenze finanziarie degli enti minori non potevano essere predeterminate in norme rigide, dunque era necessaria una «maggiore modulabilità sul piano quantitativo oltreché qualitativo; per altro verso, poi, il carico fiscale è da riferire ai soggetti che si pongono in correlazione con l'ente locale per la fruizione del servizio pubblico in funzione del modulo preferenziale del criterio del beneficio»<sup>46</sup>.

Le modifiche normative furono numerose e percorsero tutto il decennio<sup>47</sup>, si assistette ad una vera e propria “rivoluzione copernicana” con l'abbandono della finanza derivata degli anni '80. Gli enti locali diventarono responsabili dei propri bilanci con l'individuazione di specifiche fonti di entrata a copertura delle spese, con la possibilità di gestire e manovrare autonomamente le finanze, assumendosene i relativi oneri.

Allo stesso tempo, d'altro canto, lo Stato ha progressivamente ridotto il proprio intervento, assumendo un ruolo estero di

---

<sup>46</sup> P. BORIA, *Il sistema dei tributi locali*, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2000, 336.

<sup>47</sup> Tra le principali innovazioni vanno menzionate le seguenti:

-L'art. 54 della legge ordinamentale sulle autonomie locali (l. 8 giugno 1990, n. 142, oggi trasfuso nell'art. 149 del Testo unico per gli enti locali) ha stabilito il principio della certezza delle risorse degli enti locali.

-Il decreto legislativo del 15 novembre 1993, n. 507, ha revisionato la disciplina della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni, della tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, dell'imposta sulla pubblicità e dei diritti sulle pubbliche affissioni.

-L'art. 52, al comma 1, del decreto legislativo del 15 dicembre 1997, n. 446, concesse a Comuni e Province il potere di disciplinare, tramite loro regolamenti, le proprie fonti locali, comprese quelle tributarie.

-La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (art. 49 del d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22) ed il canone di fognatura e depurazione (art. 13 della l. 5 gennaio 1994, n. 36 ed art. 31 della l. 23 dicembre 1998, n. 448) furono trasformati in tariffe.

-Venne introdotta l'addizionale provinciale e comunale alla imposta sul reddito delle persone fisiche (art. 1 del d.lgs. 28 settembre 1998, n. 360).

In tal senso A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, G. Falsitta e A. Fantozzi (collana diretta da), *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, Giuffrè, 2005, 13 ss.

“supplente”, volto a garantire determinati livelli minimi di servizi su tutto il territorio nazionale. In tal senso, i trasferimenti erariali hanno assunto la funzione compensativa, non essendo quindi scomparsi del tutto (fino agli inizi degli anni '90 i trasferimenti statali costituivano circa l'80% delle entrate complessive degli enti). Tali forme di entrate avevano perso il ruolo di strumenti sostitutivi delle entrate tributarie proprie degli enti locali, ed avevano assunto quello di strumento perequativo avente il fine di compensare gli squilibri determinati da una eterogeneità di fattori. Il segnale principalmente significativo della rivoluzione fu l'attribuzione nel 1993 dell'imposta immobiliare, l'ICI, il cui gettito ha costituito una parte importante delle entrate correnti dei Comuni.

Ma l'acquisto di una tale autonomia, se da un lato comportava un'assunzione di responsabilità maggiore rispetto al passato, dall'altro lato non poteva che comportare anche inevitabili rischi, sicché si sentiva forte l'esigenza di riportare in equilibrio situazioni di grave dissesto finanziario.

Dal 1989 furono così previsti meccanismi di risanamento finanziario mediante due strumenti: l'autofinanziamento ed l'intervento straordinario dello Stato. Successivamente, nel 1993, il dissesto è stato assimilato alla procedura di fallimento per le imprese disciplinate dal diritto privato<sup>48</sup>.

Infine, dal 1994 è stata data la possibilità agli enti di emettere obbligazioni proprie. Si tratta senz'altro di uno strumento di grande importanza, ma è rimasto quasi del tutto inutilizzato, sono pochi i Comuni che ne hanno fatto uso.

I tratti essenziali della evoluzione della finanza locale, come accennato, erano dunque chiari: ridurre al minimo indispensabile, e con mera funzione compensatrice, i trasferimenti erariali (delimitare il più possibile la finanza locale derivata) e incrementare le entrate tributarie proprie. Dunque passare dalla

---

<sup>48</sup> Era prevista la liquidazione percentuale dei debiti accumulati ed il risanamento della gestione finanziaria.

finanza derivata ad un sistema di finanza locale autonomo e responsabile.

Sulla scia della riforma, gli enti locali divennero titolari di un numero sempre più elevato di tributi propri, che apportavano entrate notevoli, in grado di fronteggiare le uscite ed adempiere alle proprie funzioni.

Nel 1995 fu istituita una Commissione di studio per il decentramento fiscale, la cui presidenza fu ricoperta dal Prof. Franco Gallo<sup>49</sup>. L'obiettivo cui tendevano i lavori della Commissione era il «graduato raggiungimento, da parte degli enti locali, del finanziamento delle spese necessarie a far fronte alle funzioni, normali ed esclusive, con entrate proprie, prevalentemente frutto dell'autonomia tributaria, ed il venir meno gradualmente dei trasferimenti statali di parte corrente nonché, salvo per alcune spese d'investimento, la rimozione dei vincoli alla destinazione settoriale delle risorse»<sup>50</sup>.

Per quanto concerne i tributi locali, la Commissione era fortemente contraria ad una riforma demolitoria, poiché la struttura preesistente di detti tributi era facilmente rimodulabile e revisionabile in virtù delle nuove prospettive di politica tributaria comunale, verso i principi di sussidiarietà, responsabilità ed autonomia.

Applicando il criterio di sussidiarietà, le funzioni 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). La Commissione propose l'adozione di un sistema di delegificazione, sempre nel rispetto del principio di legalità, per cui era riservata alla legge statale la fissazione degli elementi essenziali dei tributi locali, come quindi fattispecie imponibili, soggetti passivi ed aliquote massime, e lasciare poi le

---

<sup>49</sup> La Commissione fu istituita con decreto del 16 giugno 1995 dell'allora Ministro delle Finanze, Prof. Augusto Fantozzi.

<sup>50</sup> cfr. A. CEPARULO, *I tributi comunali*, in *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, F. Amatucci (a cura di), Giappichelli, Torino, 2008, 111.

restanti fasi impositive alla autoregolamentazione degli enti locali, i quali avrebbero così dovuto occuparsi del completamento del procedimento d'imposizione.

La *ratio* di tale proposta stava nella volontà di vestire il procedimento impositivo su misura dell'ente locale, cioè di modellare tutte le fasi che compongono l'imposizione sulle esigenze particolari di ogni ente, che, essendo la realtà istituzionale più vicina alla realtà territoriale, riesce in modo più diretto a cogliere gli aspetti problematici, ed a trovare di conseguenza, la soluzione maggiormente adeguata al caso concreto.

In tale ottica rientra la decisione di trasformare alcuni tributi locali, come la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, in tariffe. La gestione di un canone sarebbe risultata più semplice per il Comune rispetto alla gestione di un tributo, difatti sosteneva la Commissione «il canone di concessione ha natura di corrispettivo e non può essere qualificato come prestazione imposta, dato che il privato decide liberamente di chiedere o meno la concessione, non è soggetto alla riserva di legge ex art. 23 Cost., ma solo al generale principio di legalità cui deve essere conformata tutta l'attività della pubblica amministrazione»<sup>51</sup>.

L'art. 52, comma 5, del d.lgs. n. 446/1997, è stato uno dei principali punti innovativi della riforma, poiché ha previsto una pluralità di modelli di gestione di tributi ed altre entrate. Oltre alla gestione diretta (c.d. in economia), anche svolta in forma associata attraverso convenzioni, consorzi, unioni di Comuni, gli enti locali possono quindi 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 a soggetti iscritti all'albo dei concessionari di servizi fiscali.

---

<sup>51</sup> Così v. Relazione conclusiva dei lavori della Commissione Gallo, Cap. 3, 3 ss., in Quaderni, n. 1-2/1997 – Rivista trimestrale dell'allora Ministero delle Finanze.

### 3. La delega fiscale del 2009.

L'attuazione dell'art. 119 della Costituzione, che sancisce l'autonomia di entrata e di spesa di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, è definita dalla Legge 5 maggio 2009, n. 42<sup>52</sup>.

La legge 5 maggio 2009, n. 42 aveva come obiettivo principale l'attuazione dell'art. 119 Cost.<sup>53</sup>, mediante la riformulazione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, l'istituzione del fondo perequativo e l'impiego di una nuova disciplina organizzativa del patrimonio delle Regioni e degli enti locali<sup>54</sup>.

La legge delega n. 42 del 2009, ha decretato i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, disciplinando il procedimento di creazione e di gestione del Fondo perequativo per quei territori aventi una scarsa capacità fiscale, per l'effettuazione degli interventi speciali e per le risorse aggiuntive,

---

<sup>52</sup> La l. 42/2009 è stata denominata “*Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell’articolo 119 della Costituzione*”, poi pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana n. 103 del 6 maggio 2010. Successivamente, però, la legge 8 giugno 2011, n. 85 ha prorogato di 6 mesi i termini per l’esercizio della delega (slittati, pertanto, al 5 novembre 2011), così in Conferenza delle Regioni e delle Province Autonome, Federalismo fiscale, Legge n. 42/2009 e decreti attuativi, 2011, <http://www.regioni.it>.

<sup>53</sup> Il comma 1 dell’art. 1 della legge n. 42/2009, così recita: «La presente legge costituisce attuazione dell’articolo 119 della Costituzione, assicurando autonomia di entrata e di spesa di comuni, province, città metropolitane e regioni e garantendo i principi di solidarietà e di coesione sociale, in maniera da sostituire gradualmente, per tutti i livelli di governo, il criterio della spesa storica e da garantire la loro massima responsabilizzazione e l’effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti. A tali fini, la presente legge reca disposizioni volte a stabilire in via esclusiva i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, a disciplinare l’istituzione ed il funzionamento del fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale per abitante nonché l’utilizzazione delle risorse aggiuntive e l’effettuazione degli interventi speciali di cui all’articolo 119, quinto comma, della Costituzione perseguendo lo sviluppo delle aree sottoutilizzate nella prospettiva del superamento del dualismo economico del Paese. Disciplina altresì i principi generali per l’attribuzione di un proprio patrimonio a comuni, province, città metropolitane e regioni e detta norme transitorie sull’ordinamento, anche finanziario, di Roma capitale».

<sup>54</sup> Sulla disciplina delineata dalla delega si v. G.M. SALERNO, *Verso l’approvazione finale della legge delega per l’attuazione del federalismo fiscale*, in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it), 7/2009; nonché F. GALLO, *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2009, I.

nonché i principi generali per l'attribuzione di un patrimonio proprio agli enti locali<sup>55</sup>.

Il meccanismo perequativo si sostanzia nell'assegnazione a ciascun governo locale di un trasferimento pari alla differenza tra spese e risorse effettive<sup>56</sup>. Sulla scia delle riforme degli anni '90, la delega è rivolta al superamento del sistema di finanza derivata, con il conferimento di una spiccata autonomia di entrata e di spesa per gli enti locali. Uno dei principali passaggi che hanno portato all'attuazione della delega, è certamente quello che riguarda il sistema dei trasferimenti, che dal criterio della "spesa storica" passa a quello di attribuzione delle risorse basato sulla determinazione dei fabbisogni standard necessari a garantire un livello essenziale di servizi, dunque per far sì che gli enti riescano ad adempiere alle funzioni fondamentali di cui sono responsabili<sup>57</sup>.

Detto passaggio ha posto tutti i livelli di governo in una condizione di massima responsabilità, facendo sì che vi sia trasparenza e possibilità di controllo democratico degli amministratori locali da parte dell'elettorato attivo.

La delega del 2009 ha quindi definito la struttura delle entrate degli enti locali (e delle Regioni) in tal modo: parte del finanziamento deriverà da tributi propri e compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, e parte dal fondo perequativo.

---

<sup>55</sup> La legge è composta da 29 articoli, organizzati in dieci Capi, secondo il seguente schema: Capo I (artt. 1 – 6) Contenuti e regole di coordinamento finanziario; Capo II (artt. 7 – 10) Rapporti finanziari Stato – Regioni; Capo III (artt. 11 – 14) Finanza degli enti locali; Capo VI (art. 15) Finanziamento delle città metropolitane; Capo V (art. 16) Interventi speciali; Capo VI (artt. 17 – 18) Coordinamento dei diversi livelli di governo; Capo VII (art. 19) Patrimonio di Regioni ed enti locali; Capo VIII (artt. 20 – 26) Norme transitorie e finali; Capo XI (art. 27) Obiettivi di perequazione e di solidarietà per le Regioni; a statuto speciale e per le Province autonome di Trento e di Bolzano; Capo X (artt. 28 – 29) Salvaguardia finanziaria ed abrogazioni.

<sup>56</sup> Il comma quarto dell'art. 119 Cost. stabilisce che le funzioni attribuite alle regioni (e ai comuni, alle province ed alle città metropolitane) devono essere integralmente finanziate con: tributi ed entrate propri; compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio; assegnazioni, senza vincoli di destinazione, a valere dal fondo perequativo istituito per (ridurre o eliminare) le differenze nelle capacità fiscali per abitante. Sul tema, per approfondimenti, si v. SOBBRIO, *Autonomia, equità ed efficienza nella finanza locale*, in AA.VV., *Federalismo fiscale e bilancio per obiettivi*, a cura di Sobbrío, Giuffrè editore, 1998.

<sup>57</sup> A. BELTRAMI, *Il bilancio di previsione: principi ed attuazione del federalismo fiscale*, in *Ordinamento e gestione contabile-finanziaria degli Enti locali*, G. Astegiano (a cura di), IPSOA, Milanofiori Assago, 2012, 512 e ss.

Per quanto concerne le entrate non assoggettate ad imposizione statale, viene dato potere alla Regione di istituire tributi degli enti locali nel proprio territorio e di determinare variazioni delle aliquote, disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti fissati dalla legislazione statale per i tributi propri derivati, istituiti e regolati da leggi statali il cui gettito è attribuito agli enti locali; nonché di istituire a favore degli enti locali compartecipazioni al gettito dei tributi e delle compartecipazioni regionali<sup>58</sup>.

La Regione, nello stabilire l'ammontare della compartecipazione al gettito dei tributi erariali agli enti locali, secondo la delega, deve tener conto del luogo di consumo (per i tributi aventi come presupposto il consumo), della localizzazione dei cespiti per i tributi basati sul patrimonio e del luogo di prestazione del precettore dei tributi riferiti ai redditi delle persone fisiche.

La legge statale, ha comunque il potere di sostituire o modificare tributi già esistenti, ovvero attribuire agli enti locali tributi o parti di tributi erariali.

Inoltre, disponeva la deroga, vengono individuati due canali di perequazione, poiché vi sarà copertura totale per il costo dei servizi rispondenti ai fabbisogni essenziali (tramite valutazione standard), mentre per le altre funzioni la perequazione verrà calcolata in base alla capacità fiscale dei diversi territori, così da ottenere una sorta di "livellamento".

Il fabbisogno per la spesa corrente è individuato in base al valore standardizzato della spesa, al netto degli interessi e le spese in conto capitale, sulla scorta di indicatori di fabbisogno di

---

<sup>58</sup> Dal testo del d.d.l. delega sul federalismo, art. 12 (Coordinamento e autonomia tributaria degli enti locali):

«4. Le Regioni nell'ambito dei loro poteri legislativi in materia tributaria, di cui all'articolo 3, comma 1, lettera g), possono istituire nuovi tributi comunali e provinciali nel proprio territorio, specificando gli ambiti di autonomia riconosciuti agli enti locali.

5. Gli enti locali dispongono del potere di modificare le aliquote dei tributi loro attribuiti dalle leggi, nonché di introdurre agevolazioni, entro i limiti fissati dalle stesse leggi.

6. Gli enti locali, nel rispetto delle normative di settore e delle delibere delle autorità di vigilanza, dispongono di piena autonomia nella fissazione delle tariffe per prestazioni o servizi offerti anche su richiesta di singoli cittadini».

infrastrutture, in coerenza con la programmazione regionale di settore.

L'impegno di responsabilità che in tal modo si assume in tutti i livelli di governo, fa sì che vi sia un coinvolgimento maggiore nell'attività di contrasto all'evasione, nel rispettare il Patto di stabilità e crescita europeo, nell'opera di recupero del sommerso, e di tutte quelle attività volte a ripristinare lo stato di pareggio. Ed inoltre, dato che la delega fa leva proprio sulla flessibilità della fiscalità, viene riconosciuta agli enti locali la possibilità di modificare le aliquote di tributi propri o introdurre agevolazioni entro i limiti stabiliti dalla legge statale.

Il provvedimento di delega ha però suscitato non poche perplessità espresse dalla dottrina tributarista<sup>59</sup>.

È stata aspramente criticata l'eccessiva genericità dell'oggetto, dei principi e dei criteri direttivi<sup>60</sup>, nonché la posizione subordinata di Comuni e Province rispetto all'esercizio della potestà tributaria<sup>61</sup>.

Secondo parte della dottrina i profili di criticità si sarebbero palesati maggiormente nel momento successivo dei decreti attuativi, dato che la delega ha posto solo obiettivi e principi, lasciando la vera opera riformatrice sostanziale ad un passaggio seguente.

---

<sup>59</sup> Per tutti si v. MARONGIU, il quale nel testo *Difficoltà attuative per il federalismo fiscale*, Corriere tributario, 2009, p. 1823, ha definito la delega «poco più del frontespizio e dell'indice di un libro le cui pagine sono ancora bianche».

<sup>60</sup> In tal senso R. PEREZ, *I tributi delle regioni*, in AA.VV., *La legge delega sul federalismo fiscale*, Giornale di diritto amministrativo, 2009; E. DE MITA, *Le basi costituzionali del federalismo fiscale*, Giuffrè Milano, 2009.

<sup>61</sup> In tal senso si v. G. RIVOSECCHI, *La legge delega in materia di federalismo fiscale e il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario: un'occasione mancata*, in [www.amministrazioneincammino.luiss.it](http://www.amministrazioneincammino.luiss.it), il quale sostiene che «la legge, per lo meno parte, sembra palesare una certa diffidenza nei confronti dei comuni nell'amministrazione dei tributi, soprattutto nel momento in cui si discute della possibilità di istituire una grande tributo immobiliare (in sostituzione dell'ICI). Sotto questo profilo, proprio nella legge delega sul federalismo fiscale avrebbe probabilmente avuto senso inserire qualche riferimento a possibili cespiti da attribuire ai comuni, che – specie quelli di piccole dimensioni – possono garantire un controllo del territorio più capillare rispetto a quello dello Stato. Pur tenendo fermo il principio dell'invarianza complessiva della pressione fiscale, si riscontrano settori in cui la legge sarebbe potuta intervenire favorendo forme di potestà impositiva comunale: si pensi ai settori del piccolo commercio, dell'artigianato, delle locazioni immobiliari tra privati. Il legislatore ha invece avuto un atteggiamento decisamente prudente».

La dottrina ha poi sollevato dubbi proprio in merito allo strumento della delegazione adoperato per porre in essere una così importante ristrutturazione del sistema tributario decentrato. Si è sostenuto che sarebbe stato più congruo rispetto al compito in oggetto il mezzo della legge ordinaria, anche se ben si sottolineava la lungaggine della tempistica bicamerale<sup>62</sup>.

Inoltre, è stata sollevata un'altra questione di particolare rilevanza, e cioè la qualificazione giuridica dei tributi propri degli enti locali. Il nodo problematico ha origini che precedono la delega del 2009<sup>63</sup> e che essa di fatto non ha risolto. Si tratta di questioni che hanno una incidenza pratica di non poco momento: dalla qualificazione giuridica del tributo proprio ne discende la disciplina in merito ai criteri di riparto di giurisdizione, ai poteri di autoregolamentazione dell'ente locale (dalla fissazione delle aliquote, al procedimento di accertamento, di riscossione, alla possibilità di affidamento del procedimento a società esterne alla p.a., ecc.).

Nonostante le problematiche sollevate in dottrina, e le questioni di legittimità costituzionale (portate al vaglio della Corte

---

<sup>62</sup> In tal senso si v. A. URICCHIO, *Federalismo fiscale: la cornice costituzionale e il modello delineato dalla riforma <Calderoli>*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2009, I, p. 287 e ss., il quale ha sostenuto che vista l'importanza di una riforma così profonda dell'assetto istituzionale e finanziario «sarebbe stato preferibile evitare la strada del decreto delegato per affrontare il percorso di una legge ordinaria approvata a seguito di approfondita discussione di ogni singola disposizione da parte dei due rami del Parlamento. Come avvenuto per lo Statuto del contribuente e la legge n. 241 del 1990 (leggi che esprimono rispettivamente i principi generali dell'ordinamento tributario e dell'ordinamento amministrativo), anche le disposizioni attuative dell'art. 119 della Cost., riguardano i rapporti finanziari e tributari tra Stato, Regioni ed enti locali avrebbero potuto essere contenute in una legge ordinaria».

<sup>63</sup> Corte Cost. sentenza 14.03.2008 n. 64, in cui la Corte, accogliendo la questione di illegittimità costituzionale di dell'art. 1, comma 1, della legge 2 dicembre 2005, n. 248, nella parte in cui stabilisce che «Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni», sostiene che il Cosap (canone per l'occupazione di spazi ed aree pubblici) non ha natura tributaria, con la conseguenza che è illegittima l'attribuzione della competenza alle commissioni tributarie. In tal senso si è più volte espressa anche la Corte di Cassazione, *ex multis*, Cassazione, Sez. Un. Civili, nn. 25551, 13902, 1611 del 2007; n. 14864 del 2006; n. 1239 del 2005; n. 5462 del 2004; n. 12167 del 2003, ed in ultimo Cass. Sez. Un. Civili, ordinanza, 07-01-2016, n. 61.

Costituzionale), dalla delega del 2009 sono scaturiti nove decreti attuativi<sup>64</sup>.

Dunque, il quadro normativo della finanza locale, è stato definito dai decreti legislativi di attuazione del federalismo fiscale, emanati a seguito della legge delega n. 42 del 2009, 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.

Però, a ben vedere, in realtà le regole di coordinamento previste nella delega, anche se concedono spazi di fiscalità locale su tributi propri e una legislazione regionale in materia di tributi locali, non hanno avuto effettiva realizzazione nel decreto attuativo n. 23 del 2011<sup>65</sup>, in cui sembra prevalere un sistema di entrate quasi

---

<sup>64</sup> Si riporta di seguito l'elencazione dei decreti attuativi derivanti dalla delega fiscale n. 42 del 2009:

- Decreto legislativo 28 maggio 2010, n. 85 "Attribuzione a Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni di un proprio patrimonio, in attuazione dell'articolo 19 della legge 5 maggio 2009, n. 42";
- Decreto legislativo 17 settembre 2010, n. 156 "Disposizioni recanti attuazione dell'articolo 24 della legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di ordinamento transitorio di Roma Capitale";
- Decreto legislativo 26 novembre 2010, n. 216 "Disposizioni in materia di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard di Comuni, Città metropolitane e Province";
- Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 "Disposizioni in materia di Federalismo Fiscale Municipale";
- Decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68 "Schema di decreto legislativo in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario";
- Decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 88 "Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di risorse aggiuntive ed interventi speciali per la rimozione degli squilibri economici e sociali";
- Decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 "Schema di decreto legislativo Armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti e organismi";
- Decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149 "Meccanismi sanzionatori e premiali relativi a Regioni, Province e comuni, a norma degli articoli 2, 17 e 26 della legge 5 maggio 2009, n. 42";
- Decreto legislativo 18 aprile 2012, n. 61, "Ulteriori disposizioni recanti attuazione dell'articolo 24 della legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di ordinamento di Roma Capitale".

<sup>65</sup> Nel decreto del 2011 si nota che i tributi di scopo ed i tributi sul turismo rivestono un ruolo centrale, difatti l'art. 4 introduce l'imposta di soggiorno ed in alternativa l'imposta di sbarco, mentre l'art. 6 prevede una imposta di scopo per

interamente rimesso alla disciplina statale, che lascia all'ente locale margini minimi di intervento, così delineandosi nel concreto un sistema di decentramento di funzioni e del gettito di tributi disciplinati dalla legge statale.

### **3.1. La delega fiscale del 2014: i nodi problematici della riscossione**

La legge 11 marzo 2014 n. 23 costituisce la conclusione del lungo iter parlamentare che ha avuto ad oggetto una nuova riforma fiscale, alla luce delle nuove esigenze e del diritto europolitano, per un sistema tributario più equo, trasparente ed orientato alla crescita. A differenza delle precedenti deleghe, questa non rappresenta un'organica riforma strutturale dell'intero impianto fiscale, ma una forte revisione di autonome discipline<sup>66</sup>.

Molte ed importanti sono state le novità in essa contenute: dalla strutturale riforma del catasto alla codificazione dell'abuso del diritto, dalla semplificazione degli adempimenti alla revisione del contenzioso tributario, fino alla razionalizzazione della determinazione del reddito d'impresa, con un'attenzione particolare soprattutto alle imprese di minore dimensione. Il Parlamento, con tale delega ha dato un anno di tempo al Governo, sicché si prevedeva che entro il 27 marzo 2015 sarebbero dovuti entrare in vigore tutti i decreti attuativi collegati alla legge delega.

Per quel che interessa in questa sede, assume particolare rilevanza l'art. 10, lett. c) della delega, che prevede il riordino della disciplina della riscossione delle entrate degli enti locali<sup>67</sup>. Il

---

gli interventi a sostegno di infrastrutture turistiche e la possibilità che il relativo gettito vada a finanziare l'intero ammontare della spesa.

<sup>66</sup> G. FALCO, *Delega fiscale, guida alle novità*, (Legge 11 marzo 2014, n. 23), Santarcangelo di Romagna, Maggioli, 2014, 106 e ss.

<sup>67</sup> Legge n. 23 dell'11 marzo 2014, Art. 10 "Revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali", comma 1, lett. c): «riordino della disciplina della riscossione delle entrate degli enti locali, nel rispetto della loro autonomia, al fine di:

quadro normativo della potestà impositiva degli enti locali si snoda su più livelli di fonti: le disposizioni costituzionali del Titolo V,

---

- 1) assicurare certezza, efficienza ed efficacia nell'esercizio dei poteri di riscossione, rivedendo la normativa vigente e coordinandola in un testo unico di riferimento che recepisca, attraverso la revisione della disciplina dell'ingiunzione di pagamento prevista dal testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, le procedure e gli istituti previsti per la gestione dei ruoli di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, adattandoli alle peculiarità della riscossione locale;
- 2) prevedere gli adattamenti e le innovazioni normative e procedurali più idonei ad assicurare la semplificazione delle procedure di recupero dei crediti di modesta entità, nonché dispositivi, adottabili facoltativamente dagli enti locali, di definizione agevolata dei crediti già avviati alla riscossione coattiva, con particolare riguardo ai crediti di minore entità unitaria;
- 3) assicurare competitività, certezza e trasparenza nei casi di esternalizzazione delle funzioni in materia di accertamento e di riscossione, nonché adeguati strumenti di garanzia dell'effettività e della tempestività dell'acquisizione diretta da parte degli enti locali delle entrate riscosse, attraverso la revisione dei requisiti per l'iscrizione all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, l'emanazione di linee guida per la redazione di capitolati di gara e per la formulazione dei contratti di affidamento o di servizio, l'introduzione di adeguati strumenti di controllo, anche ispettivo, la pubblicizzazione, anche on-line, dei contratti stipulati e l'allineamento degli oneri e dei costi in una misura massima stabilita con riferimento all'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, e successive modificazioni, o con riferimento ad altro congruo parametro;
- 4) prevedere l'affidamento dei predetti servizi nel rispetto della normativa europea, nonché l'adeguata valorizzazione e messa a disposizione delle autonomie locali delle competenze tecniche, organizzative e specialistiche in materia di entrate degli enti locali accumulate presso le società iscritte all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, nonché presso le aziende del gruppo Equitalia, anche attraverso un riassetto organizzativo del gruppo stesso che tenda ad una razionale riallocazione delle risorse umane a disposizione;
- 5) definire, anche con il coinvolgimento dei comuni e delle regioni, un quadro di iniziative volto a rafforzare, in termini organizzativi, all'interno degli enti locali, le strutture e le competenze specialistiche utili ad accrescere le capacità complessive di gestione dei propri tributi, nonché di accertamento e recupero delle somme evase; individuare, nel rispetto dei vincoli di finanza pubblica, idonee iniziative per rafforzare all'interno degli enti locali le strutture e le competenze specialistiche necessarie per la gestione diretta della riscossione, ovvero per il controllo delle strutture esterne affidatarie, anche definendo le modalità e i tempi per la gestione associata di tali funzioni; riordinare la disciplina delle aziende pubbliche locali preposte alla riscossione e alla gestione delle entrate in regime di affidamento diretto;
- 6) assoggettare le attività di riscossione coattiva a regole pubblicistiche, a garanzia dei contribuenti, prevedendo, in particolare, che gli enti locali possano riscuotere i tributi e le altre entrate con lo strumento del ruolo in forma diretta o con società interamente partecipate ovvero avvalendosi, in via transitoria e nelle more della riorganizzazione interna degli enti stessi, delle società del gruppo Equitalia, subordinatamente alla trasmissione a queste ultime di informazioni idonee all'identificazione della natura e delle ragioni del credito, con la relativa documentazione;
- 7) prevedere un codice deontologico dei soggetti affidatari dei servizi di riscossione e degli ufficiali della riscossione, da adottare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze;
- 8) prevedere specifiche cause di incompatibilità per i rappresentanti legali, amministratori o componenti degli organi di controllo interni dei soggetti affidatari dei servizi.

post riforma, delineano i principi generali del federalismo fiscale, poi espressi dalla delega del 2009, i vari decreti legislativi attuativi delle precedenti deleghe fiscali in materia di fiscalità municipale ed in particolare l'art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997. La delega del 2014, nel punto oggetto della presente indagine, pone già alcune problematiche intrinseche alla riscossione degli enti locali, poiché vi è, a ben vedere, un unico punto della lett. c) che prende in considerazione l'interesse del contribuente destinatario dell'attività di riscossione (si veda il punto 6), sancendo allo stesso tempo l'esigenza di porre regole pubblicistiche per la riscossione coattiva a garanzia del contribuente.

La legittimazione soggettiva della funzione impositiva costituisce una delle questioni maggiormente rilevanti della presente ricerca. Sono ormai numerosi i vincoli ed i condizionamenti cui deve sottostare la potestà normativa tributaria degli enti locali, come il principio di riserva di legge sancito dall'art. 23 Cost. e la giurisprudenza costituzionale in materia di federalismo fiscale a seguito della delega del 2009 (di cui sopra)<sup>68</sup>, nonché le norme dello Statuto dei contribuenti, introdotte a garanzia costituzionale contenenti principi generali dell'ordinamento che trovano applicazione nel campo di azione degli enti locali, i quali devono rispettare le disposizioni in esso contenute nel gestire il proprio potere regolamentare<sup>69</sup>.

---

<sup>68</sup> In tal senso si v. M. BASILAVECCHIA, *Il fisco municipale rispetta i vincoli costituzionali*, in *Corr. trib.*, 14/2011, in cui l'Autore analizza le modifiche attuate dalla riforma del Titolo V in tema di autonomia.

<sup>69</sup> Lo Statuto del contribuente stabilisce che gli enti locali devono adeguarsi alle disposizioni in esso contenute. Così l. 212/2000, art. 1. (*Principi generali*):  
«1. Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali.  
2. L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica.  
3. Le regioni a statuto ordinario regolano le materie disciplinate dalla presente legge in attuazione delle disposizioni in essa contenute; le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano provvedono, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali contenute nella medesima legge.  
4. Gli enti locali provvedono, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dalla presente legge».

Con il d.lgs. n. 23 del 2011 l'autonomia impositiva degli enti locali aveva subito una forte limitazione rispetto a ciò che era invece sancito dall'art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, poiché l'ente doveva limitarsi alla scelta dell'aliquota all'interno di una scala già fissata *ex lege* (statale o regionale, a seconda del tributo) con minime possibilità di incidere sul regime di esenzioni ed agevolazioni, «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»<sup>70</sup>.

L'art. 52, comma 5, del d.lgs. n. 446/1997, prevede una pluralità di modelli di gestione di tributi ed altre entrate. Oltre alla gestione diretta (c.d. 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 (ma a seguito delle c.dd. Direttive Appalti le partecipate dovranno essere a totale copertura pubblica) ovvero a soggetti iscritti all'albo dei concessionari di servizi fiscali.

Fino al 2012, la riscossione dei tributi locali è stata gestita da Equitalia in oltre 6.100 Comuni (il 75% del totale) d'Italia. Il c.d. Decreto Sviluppo<sup>71</sup> prevedeva che già dal gennaio 2012, il concessionario nazionale (e le società dallo stesso partecipate) dovesse cessare l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione dei tributi locali.

Con l'art. 10, comma 13-*octies* della l. 214/2011, il termine era già stato spostato in avanti al 31 dicembre 2012, ma successivamente il d.l. n. 174 del 10 ottobre 2012 (art. 9, comma 4) aveva posticipato l'abbandono al 30 giugno 2013.

---

<sup>70</sup> Cfr. V. MARESCA, *L'autonomia tributaria degli Enti territoriali minori nel nuovo sistema di finanza locale*, in *Innovazione e diritto*, n. 2 del 2014.

<sup>71</sup> D.l. n. 70/2011.

La proroga nelle intenzioni del Governo intendeva creare le condizioni per una prossima riforma, con una formula che preannunciava nuovi interventi per chiarire il quadro.

Nel maggio 2013, il Governo Letta ha deciso, con un emendamento alla legge di conversione del d.l. 35/2013 (legge n. 64/2013) di prorogare per ulteriori sei mesi il termine per le attività effettuate da Equitalia (così come per le società dalla stessa partecipate e da Riscossioni Sicilia).

L'ulteriore rinvio porta al 31 dicembre 2014, ed infine il d.l. 19 giugno 2015, n. 78, all'art. 7 comma 7 ha differito al 31 dicembre 2015 il termine di scadenza dei contratti per l'accertamento, la liquidazione e la riscossione, spontanea e coattiva, delle entrate, tributarie o patrimoniali, degli enti locali. Pertanto restavano valide tutte le disposizioni disciplinanti la fiscalità locale di cui all'art. 3 comma 24, della legge 248/2005: la proroga è stata intesa come prosecuzione di diritto di tutti i contratti trasferiti *ex lege* al concessionario privato (*ex art. 53 d.lgs. 446/1997*) mantenendo il sistema vigente sino alla data stabilita.

Sembra che il legislatore sia alquanto combattuto sul se aprire il settore al mercato o tutelare gli Enti Locali attraverso regole pubblicistiche ed un concessionario Nazionale. Per i Comuni che vogliono abbandonare Equitalia, ci sarebbero tre strade: la gestione diretta, l'affidamento a società *in house* od a società iscritte all'albo ministeriale.

In tale contesto, sembra restare centrale la figura dell'Ufficiale della riscossione, incaricato di assolvere, per conto dei Comuni, ai compiti degli ufficiali giudiziari (pignoramenti, vendite, etc.). L'ufficiale della riscossione ha una specifica attribuzione di natura pubblica, svolge, nella procedura privilegiata della riscossione dei tributi, le medesime funzioni che, nell'ordinario procedimento esecutivo, regolato dal codice di procedura civile, sono svolte dall'ufficiale giudiziario<sup>72</sup>.

---

<sup>72</sup> Trattasi di soggetti dei quali l'ente locale deve avvalersi qualora svolga in proprio le funzioni di riscossione coattiva delle proprie entrate tributarie e

In mancanza di tale figura si corre il rischio di vanificare l'attività di recupero, solo pochi Comuni, però, hanno al proprio interno l'Ufficiale della riscossione.

Fino al 2014 l'aggio di Equitalia era dell'8% sugli incassi, che veniva interamente addebitato al creditore se questi non pagava entro 60 giorni, altrimenti l'addebito era parziale. Con il nuovo metodo di riscossione territoriale non dovrebbe esserci un unico costo nazionale, ma un costo di riscossione legato al territorio, che quindi dovrebbe giovare ai contribuenti poiché si dovrebbero ridurre i costi di gestione; si pensi ad esempio ai piccoli comuni, i quali hanno la possibilità di dare vita a consorzi per ridistribuire i costi dei procedimenti.

Il sistema ha poi subito una ulteriore mutazione con l'articolo 10, comma 12-*duodecies* del decreto-legge n. 192 del 2014 il quale, attraverso una novella al decreto-legge n. 138 del 2011, dispone che fino al 2017 venga riconosciuto ai comuni il 100 per cento delle maggiori somme riscosse per effetto della partecipazione dei Comuni stessi all'azione di contrasto all'evasione.

Il passaggio da una gestione nazionalizzata ad una riscossione locale e decentralizzata, con società più legate al territorio o tramite la creazione di appositi uffici interni alle amministrazioni, dovrebbe permettere una gestione maggiormente ragionevole delle posizioni dei contribuenti ed un notevole abbassamento dei costi.

L'art. 10 della delega fiscale del 2014, in tema di riordino della riscossione delle entrate locali, prevedeva anche la revisione della procedura dell'ingiunzione fiscale e delle ordinarie procedure di riscossione coattiva dei tributi, al fine di adattare alla riscossione locale.

Necessita così di revisione anche la procedura nonché i requisiti per l'iscrizione all'albo dei concessionari, ed inoltre vi è l'esigenza di introdurre nuovi strumenti di controllo e garanzia per la pubblicità delle procedure. Difatti le regole della riscossione devono essere assoggettate a regole pubblicistiche, gli operatori devono seguire

---

patrimoniali secondo le norme del d.P.R. 602/1973 compatibili con quelle del r.d. 639/1910.

un codice deontologico, con specifiche incompatibilità per gli esponenti aziendali che rivestono ruoli apicali negli enti affidatari dei servizi di riscossione.

### **3.2. I decreti attuativi del 2015/2016.**

La delega fiscale del 2014 è stata attuata mediante undici decreti attuativi che si sono susseguiti tra il 2014 ed il 2015<sup>73</sup>.

Di particolare rilevanza, per l'oggetto della presente ricerca, risulta il d.lgs. del 24 settembre 2015, n. 159 (pubblicato in G.U. il 7

---

<sup>73</sup> Si riporta schematicamente di seguito l'elencazione dei decreti attuativi della delega del 2014:

- Decreto Legislativo n. 175 del 2014, relativo alle semplificazioni fiscali e alla dichiarazione dei redditi precompilata (Atto del Governo n. 99-bis), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 28 novembre 2014;

- Decreto Legislativo n. 188 del 2014, in materia di tassazione dei tabacchi lavorati, dei loro succedanei, nonché di fiammiferi (Atto del Governo n. 106-bis), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 23 dicembre 2014;

-Decreto Legislativo n. 198 del 2014, riguardante la composizione, le attribuzioni e il funzionamento delle Commissioni censuarie (Atto del Governo n. 100-bis), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 13 gennaio 2015.

Il 29 aprile 2015 il Governo presentava in Parlamento tre schemi di decreto attuativi della delega, due dei quali approvati e pubblicati in Gazzetta Ufficiale il 18 agosto ed il 22 settembre:

-Decreto Legislativo del 5 agosto 2015 n. 127, in materia di fatturazione elettronica, trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici (Atto del Governo n. 162-bis), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 18 agosto 2015;

-Decreto Legislativo del 2015 n. 128, recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente (Atto del Governo n. 163-bis ), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 18 agosto 2015;

-Decreto Legislativo del 14 settembre 2015 n. 147, recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese (Atto del Governo n. 161-bis), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 22 settembre 2015 n. 220.

Infine il 7 ottobre 2015 sono stati pubblicati in Gazzetta Ufficiale n. 233 gli ultimi 5 Decreti attuativi della Delega fiscale:

-“Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23” (D.Lgs. del 24 settembre 2015, n. 156);

-“Misure per la revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali, in attuazione dell'articolo 9, comma 1, lettera h), della legge 11 marzo 2014, n. 23” (D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 157);

-“Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23” (D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158);

-“Misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione, in attuazione dell'articolo 3, comma 1, lettera a), della legge 11 marzo 2014, n. 23” (D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 159);

-“Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale, in attuazione degli articoli 3 e 4 della legge 11 marzo 2014, n. 23” (D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 160).

ottobre 2015), il quale è intitolato “Misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione, in attuazione dell'articolo 3, comma 1, lettera a), della legge 11 marzo 2014, n. 23”.

Tale decreto attuativo nelle premesse richiama la legge 11 marzo 2014, n. 23, recante delega al Governo per un sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita. I punti salienti del decreto consistono nella revisione delle dilazioni dei debiti tributari derivanti da somme iscritte a ruolo, da accertamenti esecutivi oppure da istituti deflativi del contenzioso (come, ad esempio, l'accertamento con adesione), vengono modificati sia il numero di rate concedibili al contribuente sia gli effetti derivanti dall'inadempimento, sotto il profilo sanzionatorio.

Il sistema di riscossione delineato dal d.l. n. 159 predilige l'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti, puntando su forme di rateizzazione più ampie e vantaggiose<sup>74</sup>. In *primis* va rilevata l'abolizione dell'anatocismo<sup>75</sup> in caso di rateizzazione delle somme iscritte a ruolo: viene eliminata la possibilità di pagamento degli interessi sugli interessi e degli interessi sulle sanzioni delle somme iscritte a ruolo. Inoltre, il ritardo di versamento che rientra nel “lieve inadempimento”, che non comporta la decadenza dal

---

<sup>74</sup> È stata confermata la normativa che prevede, in caso di definizione concordata dell'accertamento, il pagamento in quattro anni, con un minimo di otto rate ed un massimo di sedici. L'agente della riscossione avrà la possibilità di concedere dilazioni del pagamento fino ad un massimo di 72 rate mensili, a fronte di una mera richiesta del contribuente, che dichiara di versare in stato di temporanea difficoltà. Solo in caso di somme superiori ai 50.000 la dilazione potrà essere concessa solo previa adeguata documentazione a garanzia del pagamento.

<sup>75</sup> «L'anatocismo è un particolare fenomeno di cui si parla tanto e riguarda banche, prestiti, ma anche cartelle di pagamento di enti di riscossione. Si tratta degli interessi sugli interessi. Con la vecchia normativa, se un soggetto paga la cartella oltre i 60 giorni consono, gli interessi vengono calcolati sulla totalità della cartella, quindi calcolandoli sugli interessi già inseriti nella cartella originaria. La delega fiscale fa scomparire questo fenomeno dalle cartelle Equitalia ma non nel sistema bancario e quindi nei prestiti elargiti dagli istituti di credito ai propri clienti. Novità importante anche la concessione di ritardi nei pagamenti delle cartelle o delle rate in caso di dilazione: sarà infatti concesso ai debitori di ritardare con un massimo di 7 giorni il pagamento delle rate senza incorrere in sanzioni, spese ed interessi di mora». Così in <http://www.lagazzettadeglientilocali.it/pf/articolo/37111/Delega-Fiscale-tra-aggio-ridotto-e-niente-piu-anatocismo-le-novita>.

beneficio della rateizzazione, passa da 5 a 7 giorni e l'aggio per i concessionari della riscossione passa dal massimo dell'8% al 6%<sup>76</sup>. La storia della riscossione dei tributi locali, dunque è un continuo divenire. Fino al 2012 la riscossione era gestita dal gruppo Equitalia s.p.a. in oltre il 75% del totale dei Comuni d'Italia, ma il c.d. Decreto Sviluppo (d.l. n. 70 del 2011) ha previsto che dal gennaio 2012 il concessionario nazionale (e le società dallo stesso partecipate) dovesse cessare l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione dei tributi locali.

Questo non fu altro che il primo di una lunga serie di rinvii<sup>77</sup>, che ci porta al mese di giugno 2016, quando puntuale arriva un'ulteriore delega tramite il d.l. enti locali, n. 113 del 24 giugno 2016. Questo ultimo decreto, all'art. 18 (dal titolo "Servizio riscossione enti locali"), nel suo unico comma, così recita: «Nelle more del riordino della disciplina della riscossione, al fine di garantirne l'effettuazione da parte degli enti locali senza soluzione di continuità, all'articolo 10, comma 2-ter, del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno

---

<sup>76</sup> «Gli aggi rappresentano il guadagno che Equitalia, per sé, carica sulle cartelle che manda a casa dei contribuenti (motivo di infinite polemiche). Siccome l'8% è stato considerato iniquo, si passa al 6% del riscosso. Più nello specifico, se la cartella viene pagata entro sessanta giorni, la percentuale applicata sarà del 3% sul coattivo, rispetto all'attuale 4,65 mentre il restante 3% sarà a carico degli enti impositori. Chi paga dopo i sessanta giorni, assorbirà il 6%. Prevista anche l'introduzione dell'aggio dell'1% anche sulla volontaria pagata dopo i sessanta giorni. Tuttavia, per compensare le perdite di Equitalia, l'Agenzia delle Entrate dovrà garantire il pareggio di bilancio, versando una somma complessiva di massimo 125 milioni di euro in tre anni. In più è stata prevista una norma transitoria che garantisce il mantenimento del vecchio regime per i ruoli consegnati fino al 31 dicembre» così <http://www.lagazzettadeglientilocali.it/pf/articolo/37111/Delega-Fiscale-tra-aggio-ridotto-e-niente-piu-anatocismo-le-novita>.

<sup>77</sup> Con l'art. 10, comma 13-octies della l. 214/2011, il termine era già stato spostato in avanti al 31 dicembre 2012, ma successivamente il d.l. n. 174 del 10 ottobre 2012 (art.9, comma 4) aveva posticipato l'abbandono al 30 giugno 2013. La proroga nelle intenzioni del Governo intendeva creare le condizioni per una prossima riforma, con una formula che preannunciava nuovi interventi per chiarire il quadro. Nel maggio 2013, il Governo Letta ha deciso, con un emendamento alla legge di conversione del d.l. 35/2013 (legge n. 64/2013) di prorogare per ulteriori sei mesi il termine per le attività effettuate da Equitalia (così come per le società dalla stessa partecipate e da Riscossioni Sicilia). L'ulteriore rinvio porta al 31 dicembre 2014, ed infine il d.l. 19 giugno 2015, n. 78, all'art. 7 comma 7 ha differito al 31 dicembre 2015 il termine di scadenza dei contratti per l'accertamento, la liquidazione e la riscossione, spontanea e coattiva, delle entrate, tributarie o patrimoniali, degli enti locali.

2013, n. 64, le parole: “30 giugno 2016” sono sostituite dalle seguenti: “31 dicembre 2016”».

Il d.l. enti locali, stabiliva che la cessazione delle attività di riscossione per le entrate dei Comuni troverà efficacia dal 1 gennaio 2017, i Comuni potranno continuare con la formazione dei ruoli, ulteriormente garantiti dalla norma ponte che scongiura la restituzione dei carichi pendenti, contenuta nel comma 686 dell’articolo 1 della Legge 190/2014.

La situazione è stata ulteriormente modificata con il d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, dal titolo “Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili” (G.U. Serie Generale n.249 del 24-10-2016), il quale all’art. 2 (Disposizioni in materia di riscossione locale), comma 1, statuisce che «1. All’articolo 10, comma 2-ter del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, le parole: “31 dicembre 2016” sono sostituite dalle seguenti: “31 maggio 2017”».

Lo stesso articolo, al comma 2, poi, dà la possibilità ai Comuni di continuare ad avvalersi del soggetto preposto alla riscossione nazionale (decisione che deve essere adottata con deliberazione entro la data del primo giugno 2017), cioè quel nuovo ente pubblico economico di natura strumentale, denominato «Agenzia delle entrate-riscossione», che ha assorbito le funzioni relative alla riscossione, prima facenti capo al Gruppo Equitalia. Al comma 3, infine, l’art. 2 statuisce che «Entro il 30 settembre di ogni anno, gli enti locali possono deliberare l’affidamento dell’esercizio delle funzioni relative alla riscossione al soggetto preposto alla riscossione nazionale».

## CAPITOLO II

### I MARGINI DELL'AUTONOMIA REGOLAMENTARE TRIBUTARIA DEGLI ENTI LOCALI

**SOMMARIO:** **1.** Disamina del vigente quadro normativo in materia di tributi locali, tra autonomia ed unitarietà di sistema. – **1.1** Vincoli finanziari e autonomia tributaria degli enti territoriali minori. – **2.** La fiscalità municipale. – **2.1.** I regolamenti comunali in materia tributaria. – **2.2** I tributi Comunali. – **2.3.** L'imposta unica comunale (IUC). – **3.** Territorialità, rapporto tra servizio e tributo locale: il caso Tares. – **4.** Qualificazione fiscale delle entrate degli enti locali: applicabilità dell'Iva.

#### **1. Disamina del vigente quadro normativo in materia di tributi locali ed autonomia**

L'autonomia finanziaria e normativa in materia di finanza locale passa necessariamente attraverso l'attuazione del prelievo tributario: l'interesse fiscale delle comunità locali è stato assunto quale valore costituzionale con l'art. 119 Cost., il quale necessita di una lettura interpretativa in senso evolutivo, dato il lungo percorso che lo caratterizza. Le varie riforme che hanno interessato il citato articolo hanno portato al riconoscimento dell'esistenza di un vero e proprio "diritto delle collettività territoriali all'autodeterminazione finanziaria"<sup>78</sup>.

L'espressione "autonomia tributaria" identifica la possibilità che gli Enti territoriali autodeterminino o disciplinino i tributi per la realizzazione di un proprio indirizzo politico ed amministrativo, senza alcun intervento da parte dello Stato. La nozione comprende

---

<sup>78</sup> In tal senso si v. P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002.

sia la produzione che l'attuazione di norme impositive (intesa, quest'ultima, come esplicazione di poteri di accertamento, di riscossione e di irrogazione delle sanzioni)<sup>79</sup>.

Tra autonomia tributaria ed autonomia finanziaria però, non vi è un rapporto di corrispondenza biunivoca, in quanto la prima è compresa nella seconda: l'autonomia tributaria è un presupposto, nonché uno strumento, rispetto a quella finanziaria, vi è tra le due una dipendenza funzionale<sup>80</sup>.

L'autonomia tributaria è uno dei fattori essenziali costituente, nell'insieme, tutta la sfera della finanza locale di esclusiva competenza dell'ente territoriale<sup>81</sup>. Si tratta di un profilo dell'attività tributaria periferica indispensabile per l'attuazione della più generale autonomia in ambito finanziario, all'interno di un ordinamento ispirato ad un ampliamento dei poteri impositivi in capo agli enti locali minori. Esso è solo di uno (anche se rappresenta il principale) degli strumenti di cui dispone l'ente per gestire le proprie finanze, si pensi ad altre forme di entrate che non attengono prettamente alla sfera tributaria, come a titolo esemplificativo, quelle situazioni in cui l'ente ha la possibilità di agire *iure privatorum* o ancora, si pensi alla finanza derivata.

Vista la folta eterogeneità delle fonti, nonché la gradazione del potere attribuito a livello locale, è pacifica l'opinione di chi sostiene che ad oggi non vi sia un *unicum* per quanto concerne il livello di autonomia, bensì vi sono varie "sfumature d'intensità"<sup>82</sup>, una pluralità di livelli intermedi che spaziano dalla potestà di introdurre tributi locali al potere di definire solo alcuni aspetti del

---

<sup>79</sup> Si v. G.A. MICHELI, *Autonomia e finanza degli Enti locali*, in *Opere minori di diritto tributario*, vol. II, Milano, 1982.

<sup>80</sup> In tal senso si v. P. RUSSO, *Finanza regionale e questione fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1994, I; A. AMATUCCI, *Autonomia finanziaria e tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*; R. PEREZ, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Rass. trib.*, 2007; E. DE MITA, *Autonomia finanziaria e potestà tributaria delle regioni a statuto ordinario*, in AA.VV., *Problemi economici e finanziari delle regioni*, Milano, 1976.

<sup>81</sup> Come si vedrà in seguito, lo stesso art. 52 del d.lgs. 446/1997 utilizza l'avverbio «anche», riferendosi alle entrate tributarie degli enti locali.

<sup>82</sup> Cfr V. FICARI, *L'autonomia tributaria degli enti locali e la legge finanziaria del 2007*, in *Rass. trib.*, 1, 2007.

procedimento tributario, come la liquidazione, l'accertamento o la riscossione.

Dunque, si parte da un discreto potere impositivo che si traduce nella potestà di istituire e stabilire tributi propri, delineandone le fattispecie, gli elementi essenziali nonché qualificanti della struttura giuridica, per poi arrivare ad una discrezionalità di tipo più o meno marginale nella scelta di elementi attinenti alle fasi accessorie del procedimento di imposizione.

Le riforme susseguitesi nelle varie legislature, attinenti alla finanza locale, hanno sempre rivolto lo sguardo verso l'autonomia finanziaria degli enti locali; ma spesso la spinta del legislatore non ha poi conciso con il concreto realizzarsi di un sistema periferico dotato di autonomi poteri impositivi.

L'analisi dell'autonomia tributaria, dei suoi limiti e delle sue esplicazioni, deve necessariamente avere un carattere multiprospettico, non essendo sufficiente una visuale piatta e limitata allo studio delle norme attuali: la potestà tributaria degli enti locali è il frutto di una lunga evoluzione del federalismo fiscale, solo in tal modo è possibile apprezzare la capacità impositiva, nonché tutto ciò che deriva dalla gestione delle entrate economiche in senso lato, degli enti locali<sup>83</sup>.

L'art. 117 Cost. delinea l'area di competenza della potestà regolamentare degli enti locali nel nuovo assetto costituzionale, così riformato. Le materie non attribuite alla legislazione esclusiva dello Stato vengono ricomprese nella competenza locale, di tal guisa rimanendo estranee al sistema tributario statale<sup>84</sup>.

Nello specifico, il comma 6 del citato articolo, nel suo ultimo periodo, riconosce una competenza esclusiva degli enti locali «in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle

---

<sup>83</sup> Cfr. C. PREZIOSI, *I nuovi poteri tributari delle autonomie locali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1, 2005; P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008; A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005; G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, Torino, 2012.

<sup>84</sup> Così, F. GALLO, *Ancora in tema di autonomia delle Regioni e degli enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 1, 2005; L. DEL FEDERICO, *Il rapporto tra principi del sistema tributario statale e principi fondamentali di coordinamento*, in Aa.Vv., *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali*, a cura di V. Ficari, Milano, 2009.

funzioni loro attribuite», sembrando così riferirsi anche alle funzioni di attuazione dei tributi locali. Vista l'attribuzione della potestà di cui oggetto, in base al principio di competenza, si noti anche che nell'ambito di competenza esclusiva i regolamenti degli enti locali (si ricomprendono in tal senso Comuni, Città metropolitane e Provincie) non sono subordinati gerarchicamente ad altri regolamenti statali o regionali, ma essi devono solo coordinarsi con le leggi statali e con quelle regionali.

Appare, così, evidente la necessità di dover fare chiarezza sui limiti, più o meno espliciti, che condizionano l'esercizio del potere regolamentare in questione.

Potrebbe sembrare anche scontato che tale potere locale venga esercitato per integrare le previsioni normative di rango superiore (legge e provvedimenti equiparati) in tutti i casi in cui ciò sia espressamente previsto; semmai qui il dubbio potrebbe sorgere sul da farsi quando il Comune ometta di regolamentare la propria scelta su aspetti non meramente facoltativi. Necessaria (o quanto meno opportuna), in presenza di vuoto normativo, una norma regolamentare locale che assicuri operatività alla gestione del tributo.

Diversità di vedute, invece, sulla legittimità di una norma regolamentare locale che disapplichi una diversa previsione di legge non avente ad oggetto la fattispecie imponibile, il soggetto passivo o l'aliquota massima; al riguardo viene in particolare valorizzato l'inciso «in deroga all'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997» (articolo 1, comma 688, legge n. 147/2013) per arrivare, a seconda dei casi, ad affermare o escludere una simile possibilità.

Diverso ovviamente il caso in cui sia la stessa legge a ipotizzare una scelta, lasciando tuttavia ai Comuni la possibilità di fare scelte diverse (articolo 14, comma 35, d.l. n. 201 del 2011 laddove prima la norma di legge fissa dei termini di versamento, ma poi precisa che i Comuni li possono variare); in tale ottica sembra trovare un senso compiuto anche la previsione dell'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, laddove precisa che,

per quanto non regolamentato, si applicano le disposizioni di legge vigenti.

Il potere regolamentare degli enti locali, dunque, dovrebbe essere esercitato sia sul versante della determinazione degli elementi costitutivi del tributo, con riguardo all'aspetto sostanziale del prelievo, sia con riferimento alla fase procedimentale, avente ad oggetto liquidazione, accertamento, nonché la riscossione.

L'art. 119 Cost. designa uno schema di riparto delle competenze in base al quale Regioni ed enti locali dispongono di potestà normativa (potendo, come si è già visto, istituire tributi propri), la quale deve però essere esercitata nel limite dei principi di coordinamento del sistema tributario prefigurati dalla legge statale. Ad oggi il riferimento normativo statale che disciplina il potere di normazione degli enti è la legge n. 42 del 2009<sup>85</sup>, la quale opera in un sistema caratterizzato da sfere di attribuzioni normative degli enti territoriali minori, esercitate in forma concorrente con la funzione di coordinamento riconosciuta allo Stato. Detta potestà degli enti locali è sicuramente legittimata proprio dal criterio di competenza, in quanto rappresenta il perno principale della distribuzione della funzione normativa tra enti e legge dello Stato<sup>86</sup>. Ma la dottrina spesso si è interrogata sul se l'art. 119 Cost. rappresenti una riserva di regolamento nelle materie attribuite agli enti locali o una mera applicazione del principio di competenza. La dottrina maggioritaria, sull'argomento, ha optato per la seconda interpretazione, ritenendo che l'art. 119 non introduce alcuna deroga al generale principio di legalità, il quale assume una rilevanza particolarmente pregnante nella materia tributaria<sup>87</sup>.

---

<sup>85</sup> In tal senso, si v. P. RUSSO e G. FRANSONI, *Ripartizione delle basi imponibili e principi di coordinamento del sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 1, 2010; A. URICCHIO, *Il federalismo della crisi o la crisi del federalismo*, Bari, 2012; M. CARDILLO, *La potestà tributaria regolamentare dei comuni*, in *Riv. trib. loc.*, 2011.

<sup>86</sup> Cfr. A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, cit.

<sup>87</sup> Sul punto si v. A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I; in senso contrario peraltro C. PREZIOSI, *I nuovi poteri tributari delle autonomie locali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1, 2005.

Secondo il principio di sussidiarietà affermato nell'articolo 118 della Costituzione le funzioni amministrative vengono attribuite ai Comuni perché sono le autorità che operano il più vicino ai cittadini e solo se questi ultimi non riescono ad assumere in modo efficiente le decisioni, verranno assegnate ai livelli più elevati. Su tale argomento, non di rado, vediamo Comuni commissariati per motivi legati ad inefficienza del Sindaco e della sua amministrazione, oppure nei casi più gravi per infiltrazioni di tipo mafioso o malavitoso.

La norma in esame, non rilascia un'autonomia completa ed esclusiva, totalmente svincolata dall'apparato legale statale, non si tratta di un riconoscimento dell'esistenza di una competenza istituzionale degli enti locali. L'art. 119, nel richiamare la il coordinamento con i principi del sistema tributario, si riferisce anche al coordinamento ed alla coesistenza di norme regolamentari e norme di fonte legale statale: tale legame è posto a garanzia di una necessaria omogeneità dell'ordinamento fiscale.

Dunque il principio di competenza regola i rapporti tra fonti primarie e fonti secondarie attribuendo alle prime la funzione di fissare i principi generali di coordinamento su base nazionale, nel rispetto dell'ordinamento e tenendo conto degli interessi generali, mentre alle seconde affida il potere di definire in modo analitico (tramite la potestà regolamentare) la struttura dei tributi locali<sup>88</sup>, nel rispetto delle linee designate dalla legge statale ed in armonia con il sistema fiscale generale.

Il rapporto tra Stato ed enti territoriali presuppone un criterio relazionale fondato sul concetto di autonomia finanziaria, il quale da un lato fissa dei limiti alle ingerenze statali nella vita dell'ente locale, definisce aree di competenza del potere legislativo e regolamentare delle autonomie territoriali, e dall'altro fa un espresso richiamo all'"armonia con la Costituzione".

A ben vedere, l'art. 119 fa anche un esplicito riferimento ai "principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema

---

<sup>88</sup> Cfr. V. FICARI, *Conclusioni: il cammino dei tributi propri verso i decreti legislativi delegati*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1, 2010.

tributario”, creando in questo modo un ponte che collega la materia dell’autonomia tributaria degli enti locali all’intero sistema di finanza pubblica<sup>89</sup>. La norma costituzionale, non si limita ad enunciare il principio dell’autonomia finanziaria quale valore di rango costituzionale, ma fissa altresì la regola che sovrintende alle relazioni orizzontali con il sistema normativo della finanza statale<sup>90</sup>. Risulta quindi palese che il perno centrale del sistema della finanza locale ad oggi risulta essere l’autonomia in materia tributaria, la quale diventa strumento primario e principale attorno al quale si costruisce la capacità economica e finanziaria degli enti locali: solo tramite essa l’ente acquista la capacità di regolare le fattispecie sostanziali, le sequenze procedimentali dei tributi locali nell’ambito della competenza attribuita in base al disegno costituzionale<sup>91</sup>.

I tagli ai trasferimenti statali ed il nuovo assetto della finanza locale hanno condotto a diversi criteri di ripartizione tra i Comuni; in tale contesto il livello ottimale di finanziamento degli enti locali pone il principio di sussidiarietà come base del federalismo fiscale al fine di realizzare l’autonomia tributaria<sup>92</sup>.

Il sistema dell’autonomia tributaria degli enti locali, quindi, si compone di due facciate, e cioè se da un lato non vi può essere assoluta libertà nella definizione dei soggetti passivi, delle basi imponibili e delle aliquote (deve essere pur sempre garantito il rispetto del principio di legalità inteso nel senso di una uniformità

---

<sup>89</sup> «Il coordinamento della finanza pubblica rappresenta un’esigenza dell’assetto costituzionale pluralistico della Repubblica per coniugare il principio autonomistico con quello di unitarietà e indivisibilità enunciati dall’art. 5 Cost. e costituisce, di per sé, un limite all’autonomia finanziaria degli enti locali (C. Cost. n. 190/1998, n. 82/2007 e n. 240 del 2007); le stesse nozioni di “armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica”, presuppongono differenti risorse, attribuite a diversi enti (C.Cost. 13 luglio 2011, n. 208), ma la corresponsabilità degli obiettivi condivisi esige un coordinamento dei comportamenti ed una convergenza delle scelte finanziarie in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall’Unione europea», così P. SANTORO ed E. SANTORO, *Contabilità e finanza pubblica*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2016.

<sup>90</sup> Così G. FRANSONI e G. DELLA CANANEA, *Art. 119*, in *Commentario della Costituzione*, R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti (a cura di) Torino, 2006.

<sup>91</sup> Così C. DOSI e G. MURARO, *Finanza municipale e fiscalità immobiliare: ipotesi di riforma*, in *Rivista italiana di diritto finanziario e scienza della finanza*, 1, 1996.

<sup>92</sup> In tal senso si v. L. DE VICO, G. DE BENEDETTO, L. LOVECCHIO, A. MAGLIARO e F. RUGGIANO, *Manuale dei tributi locali*, Rimini, 2014.

di base sull'intero territorio nazionale), dall'altro vige comunque un criterio importante nel campo dell'autonomia ed è quello del rispetto e della tutela delle preferenze locali. Quest'ultimo potrebbe in qualche modo creare differenze importanti tra un ente ed un altro, specialmente con riguardo al livello delle entrate, della determinazione delle basi imponibili e delle aliquote, nel caso non vi fosse una guida dettagliata *ex lege* (dello Stato)<sup>93</sup>.

Si incontrano e si scontrano due esigenze opposte ed ugualmente importanti: l'uniformità e la diversità, il bisogno di "livellare" la legislazione fiscale locale su tutto il territorio nazionale, ed allo stesso tempo, la necessità di adattare detta normativa al territorio locale. Ciò è indirettamente imposto dalla stessa Costituzione, in virtù del fondamentale principio di uguaglianza inteso in senso sostanziale, e cioè trattamenti uguali a parità di condizioni, trattamenti differenti in condizioni differenti.

Le realtà locali italiane differiscono tra loro su molti aspetti, politico, sociale, geografico, culturale, anche sul versante delle risorse, dell'occupazione; sono tutti elementi che il legislatore tributario deve necessariamente prendere in considerazione nel momento in cui va a delineare uno schema di base della finanza locale e contemporaneamente, un modello di autonomia locale.

Orbene, il principale tributo rappresentante la parte più cospicua di finanziamento dell'ente locale è sicuramente quello immobiliare, tra l'altro anche espressione di un oggettivo collegamento stabile e duraturo con il territorio.

---

<sup>93</sup> Si è infatti sostenuto in dottrina che «Nell'ottica dell'autonomia tributaria, sarebbe pertanto necessario un sistema di tributi locali che non si limiti soltanto a prevedere la tradizionale libertà di fissare l'aliquota, ma che sia capace di muoversi in una prospettiva più ampia, come quella di inserire alcune varianti nella base imponibile, magari partendo da elementi di fondo prefissati uniformemente a livello nazionale, e come quella di variare, entro certi limiti, il presupposto stesso dell'imposta. Questo scenario, però, non conduce a ritenere che la predisposizione di una forma avanzata di autonomia tributaria implichi necessariamente un'esplosione delle diversità; sicuramente, se confrontata con un sistema di finanza derivata in cui la capacità di spesa dipende essenzialmente dai trasferimenti erogati dallo Stato, l'autonomia tributaria evidenzia una tendenza ad ampliare le differenze, ma questo, o meglio, una diversa articolazione delle differenze, è proprio l'effetto voluto del federalismo fiscale, temperato da interventi perequativi sulla base della solidarietà nazionale», così G. BERNABEI, *Tributi propri e autonomie locali: un percorso incompiuto*, in *Istituzioni del Federalismo*, 1/2016, p. 210.

La *ratio* che sta alla base dell'attribuzione alla competenza locale del tributo avente come presupposto un possesso immobiliare sta nel fatto che vi è una stretta correlazione tra il presupposto dello stesso ed il territorio, stesso rapporto intercorrente tra i soggetti passivi e la fruizione dei servizi forniti dalle amministrazioni<sup>94</sup>. La questione correlata al tema del tributo locale di matrice immobiliare è stato a lungo discusso ed al centro di accesi dibattiti, vedendo la sua disciplina cambiare repentinamente a seconda dei vari Governi che si sono susseguiti negli anni.

Il problema principale attinente a detti tributi, ha riguardato principalmente la delimitazione della sfera di autonomia impositiva degli enti locali. Le entrate aventi quale base imponibile un bene immobile presuppongono necessariamente una maggiore autonomia decisionale in tema di identificazione dei soggetti passivi, di imponibile, di aliquote applicabili, andando così ad incidere sulla qualificazione stessa del tributo proprio desumibile sia dalla fonte costituzionale che dalla legge delega n. 42 del 2009.

La dottrina si è interrogata sulla sussistenza o meno di un principio, unificatore di tutto il sistema di finanza locale, in base al quale vi è un diretto collegamento tra il tributo e la fruizione dei servizi locali, sempre all'insegna e nel rispetto del principio di sussidiarietà e della semplificazione del rapporto tributario<sup>95</sup>.

La stratificazione delle disposizioni in materia di autonomia tributaria degli enti locali rende sempre più complesso il quadro normativo, mettendone in serio rischio la coerenza<sup>96</sup>.

L'eterogeneità delle fonti ed il delicato rapporto tra potere normativo statale, espressione di scelte eteronome di garanzia di unitarietà e di coordinamento, e potere normativo locale, espressione di autonomia e di particolarismo, rendono alquanto

---

<sup>94</sup> Cfr. L. SALVINI, *Federalismo fiscale e tassazione sugli immobili*, in *Rass. Trib.*, 6, 2010.

<sup>95</sup> In tal senso si v. L. SALVINI, *L'Imu nel quadro del sistema fiscale*, in *Rass. trib.*, 1, 2012; E. PISCINO, *L'Imu alla luce della circolare ministeriale*, in *La Finanza locale*, 3, 2012; F. MICONI, *L'Imu nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali: riflessioni a margine dei tributi sul possesso (rectius sul patrimonio)*, in *Riv. dir. trib.*, 1, 2014.

<sup>96</sup> Cfr. A. URICCHIO, *Accertamento e sanzioni nei tributi locali*, a cura di A. Uricchio, Santarcangelo di Romagna, 2013.

ostica la materia anche ai c.dd. “addetti ai lavori”, come gli stessi uffici comunali.

Al riguardo, si pensi alle difficoltà riscontrate nell'introduzione dello Statuto del contribuente nelle fonti normative degli enti territoriali «su oltre 8.000 Comuni poco più del 10% ha adottato un regolamento in materia, mentre molti enti locali si sono limitati ad una riproduzione, spesso parziale ed incompleta delle disposizioni di cui alla legge 212 del 2000; in altri casi ancora i Comuni hanno inserito, nel regolamento generale sulle entrate ovvero nei regolamenti sui singoli tributi, un unico articolo con il quale viene operato un rinvio recettizio a tutta la legge. Non sono mancati poi Comuni che hanno riportato in allegato al proprio Statuto oppure in nota ad uno dei primi articoli il testo dello Statuto del contribuente»<sup>97</sup>.

Si noti che, in ogni caso, la ricostruzione degli istituti normativi attinenti ai poteri degli uffici tributari locali va fatta tenendo presente che il fenomeno tributario debba essere inteso come strumento di prelievo di tipo redistributivo funzionale alla erogazione di servizi alla comunità locale.

Il quinquennio che va dal 2010 al 2015 ha visto una drastica riduzione dei trasferimenti dallo Stato centrale ai Comuni, tale sottrazione alle entrate comunali ha creato varie difficoltà al funzionamento degli enti locali ed alla gestione stessa del territorio. L'assenza di risorse adeguate allo svolgimento della macchina amministrativa ha portato il legislatore a stabilire che quanto veniva a mancare nelle casse comunali, a seguito di tagli ai trasferimenti statali, doveva essere raccolto mediante imposizione fiscale locale. A tal riguardo, dal 2012 con l'introduzione dell'Imu, della Tasi e della Tari, il Comune può utilizzare dette entrate per la gestione delle proprie esigenze.

La diminuzione di parte dei trasferimenti statali nelle casse degli enti comunali ha condotto ad un conseguente aumento della pressione fiscale a carico dei contribuenti, ma ciò non ha comportato un automatico miglioramento dei servizi poiché la

---

<sup>97</sup> A. URICCHIO, *Accertamento e sanzioni nei tributi locali*, cit.

maggior parte degli enti (già versanti in situazioni economiche sfavorevoli) ha optato per una politica di mantenimento.

Una delle cause che ha ostacolato il raggiungimento di obiettivi di bilancio positivi è stata anche la mancanza di una base normativa chiara e ben definita, rendendo con ciò il contesto della finanza locale ancora più complicato.

Tra i vari strumenti tendenti alla semplificazione in un'ottica di redistribuzione e supporto alle casse comunali, rientra sicuramente quel tecnicismo entrato a regime a partire dal 2013 che prevede l'istituzione del Fondo di Solidarietà Comunale. Mediante tale meccanismo, parte delle imposte locali raccolte dall'ente comunale viene trattenuta direttamente dallo Stato al fine di costituire un fondo destinato alla redistribuzione tra tutti i Comuni, sulla base di criteri piuttosto confusi: si corre seriamente il rischio (d'altronde per alcuni Comuni il rischio si è avverato negli scorsi bilanci) che l'ente si veda trattenuta dallo Stato una determinata somma, la quale si dimostrerà poi inferiore rispetto a quella che le verrà data a seguito della redistribuzione. In altri termini, i Comuni diventano finanziatori dello Stato<sup>98</sup>.

Il sistema delineato dal d.lgs. n. 446 del 1997, in particolar modo all'art. 52, introduce una sorta di "delegificazione" in materia di tributi locali. Detto articolo viene qualificato come norma di riferimento del sistema ordinamentale delle autonomie locali, poiché stabilisce espressamente che «le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie»<sup>99</sup>.

L'art. 52 si inserisce, inoltre, nella ratio della norma di cui all'art. 117 comma 6, secondo cui «i comuni, le province e le città metropolitane hanno potestà regolamentare in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro

---

<sup>98</sup> Così G. BERNABEI e G. MONTANARI, *Tributi Propri e Autonomie locali. Difficile sviluppo di un sistema di finanza propria degli enti locali*, Padova, 2015.

<sup>99</sup> F. AMATUCCI, *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, in AA.VV., *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, F. Amatucci (a cura di), Torino, 2010.

attribuite», per cui si è detto in dottrina che la potestà regolamentare degli enti locali in materia tributaria viene realizzata attraverso una fonte normativa sub-primaria<sup>100</sup>. Inoltre rispetta anche la logica posta dall'art. 119 comma 2 Cost., che, essendo una disposizione generale, lascia intendere che non è necessario che una legge autorizzi espressamente l'ente locale ad emanare il regolamento, trattandosi appunto di c.dd. regolamenti indipendenti. Restano comunque fermi i limiti imposti dalla gerarchia delle fonti, dal rispetto dei principi generali dell'ordinamento, dalla legislazione eurounitaria in materia; in caso di conflitto tra il regolamento dell'ente locale ed una norma gerarchicamente sovraordinata precedente è palese l'illegittimità della norma secondaria. Mentre nel caso in cui il conflitto sia dato da un contrasto con norma statale entrata in vigore in un momento successivo alla emanazione del regolamento, la caducazione di questo secondo non è scontata, è comunque necessario un vaglio di legittimità di non poco momento. A tal fine si è qualificata la legge statale come una sorta di mero limite esterno rispetto alla potestà regolamentare dell'ente territoriale<sup>101</sup>.

La legge n. 163 del 2016 ha riformato la materia dei tributi locali andando a modificare la legge di contabilità e finanza pubblica n. 196 del 2009.

La nuova legge di bilancio si riferisce ad un periodo triennale ed è articolata in due sezioni, la prima svolge essenzialmente le funzioni dell'*ex* disegno di legge di stabilità mentre la seconda delinea gli obiettivi programmatici di finanza pubblica posti dal Governo.

La vera “svolta” del sistema è stata data dalla scelta di incentrare la decisione di bilancio sull'insieme delle entrate e delle spese pubbliche: prima di essa veniva presa in considerazione la mera variazione delle entrate e delle spese. In tal modo l'intervento pubblico assume un ruolo centrale nel modello legislativo e viene considerato nella sua interezza.

---

<sup>100</sup> In tal senso si v. M. CARDILLO, *La potestà tributaria dei comuni*, Roma, 2011.

<sup>101</sup> In tal senso si v. C. PREZIOSI, *I nuovi poteri tributari delle autonomie locali*, cit.

Tutti i contenuti della legge di bilancio e della legge di stabilità sono ora ricompresi in un unico provvedimento: la legge dell'11 dicembre 2016, n. 232 composta da 638 commi, la quale ha confermato fino al 2019 le regole del pareggio di bilancio, mentre per il 2020 ha statuito che il fondo pluriennale vincolato è considerato voce utile ai fini del pareggio solo se finanziato da entrate finali.

Dei 638 commi costituenti la legge di Bilancio del 2017, il comma 42 contiene i punti di maggior interesse per gli enti locali. Esso proroga di un ulteriore anno le disposizioni attinenti alle aliquote delle imposte locali deliberate dai Comuni, confermando l'esonero della Tasi<sup>102</sup> ed il suo rimborso ai Comuni tramite il trasferimento dal Fondo di Solidarietà Comunale<sup>103</sup>.

È stato prorogato, per l'anno 2017, anche il blocco del potere delle Regioni e degli Enti locali di deliberare aumenti dei tributi e delle addizionali ad essi attribuiti con legge dello Stato, ma sono comunque previste deroghe ed esenzioni come ad esempio per il caso della tassa sui rifiuti<sup>104</sup>. Esplicitamente escluse dal c.d. blocco degli aumenti, sono le fattispecie relative alle entrate che hanno

---

<sup>102</sup> La Tasi risulta così bloccata per il secondo anno consecutivo. La legge di bilancio per il 2017 ha infatti confermato le disposizioni in vigore il precedente anno, per cui i Comuni non possono aumentare le aliquote rispetto a quelle deliberate nel 2015. Risultano bloccate anche le maggiorazioni: l'aumento di 0,8 punti per la sola aliquota della Tasi, infatti, è applicabile nel 2017 solo se già deliberato, e applicato, per il 2016. In tal caso è obbligatoria una delibera comunale *ad hoc* per la riconferma.

<sup>103</sup> Il Fondo di Solidarietà Comunale è lo strumento attraverso il quale lo Stato centrale realizza un prelievo delle risorse (standard) di gettito IMU per effettuare una redistribuzione attraverso un meccanismo perequativo. I fabbisogni e le capacità fiscali standard costituiscono il criterio alla base di tale meccanismo per una quota pari al 40%, nel 2017, mentre a partire dal 2021 rappresenteranno l'unico criterio di riferimento. Per l'anno 2017, la metodologia di costruzione del fondo non è variata rispetto al 2016, ad esclusione della maggior incidenza nella quota perequativa del peso dei fabbisogni standard.

<sup>104</sup> Con la risoluzione del 29 maggio 2017, il Dipartimento delle finanze ha chiarito che, nonostante il blocco degli aumenti previsto per l'anno in corso, gli Enti locali che si presentano in stato di disavanzo possono aumentare esclusivamente le tariffe della tassa sui rifiuti (Tari) e del contributo di sbarco. Gli aumenti, come già visto, devono essere perentoriamente deliberati dal comune prima del varo del bilancio di previsione, in base a quanto statuito dall'art. 1, comma 169 della legge n. 296 del 2006, ma il T.U.E.L., all'art. 193, comma 3, prevede una deroga. Se entro il 31 luglio di ogni anno l'Ente locale accerta il permanere del disavanzo, esso può deliberare contestualmente misure per il riequilibrio, tra cui l'aumento dei tributi di propria competenza, in deroga

natura patrimoniale, come ad esempio il canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche ed il canone idrico.

A tal fine, di fondamentale importanza è la distinzione in termini di qualificazione dei proventi dell'ente locale: il *discrimen* tra "tributaria" e "patrimoniale" di una specifica entrata non è sempre di agevole determinazione, si pensi a titolo esemplificativo al caso che è stato portato al vaglio della Corte Costituzionale attinente al canone per l'autorizzazione alla installazione dei mezzi pubblicitari, al quale, se pure alternativo alla imposta comunale sulla pubblicità e sui diritti sulle pubbliche affissioni, è stata attribuita natura tributaria, di conseguenza rientra anch'esso nel blocco degli aumenti<sup>105</sup>.

Il blocco di cui si è detto, inoltre, riguarda qualsiasi forma di variazione in aumento dei tributi a livello locale, sia che gli stessi si configurino come incremento di aliquote di tributi già esistenti sia come abolizione di regimi agevolativi, sia che consistano nella istituzione di nuovi prelievi tributari che non abbiano dunque natura patrimoniale<sup>106</sup>.

Il processo di attuazione e di evoluzione del federalismo fiscale e dell'autonomia tributaria degli enti locali è stato lungo e contorto (ed è ancora in corso in parte), ragion per cui frequenti interventi della Corte Costituzionale hanno giocato un ruolo molto importante. Si pensi, a titolo esemplificativo, la sentenza n. 16 del 2004 che ha distinto l'autonomia di spesa con quella impositiva e che al riguardo recita: «È ben vero che, per quanto riguarda l'assetto dei tributi locali, l'attuazione dell'art.119 richiede il

---

alla regola generale. Si ribadisce, comunque, la validità della deroga esclusivamente e limitatamente alla Tari ed al contributo di sbarco.

<sup>105</sup> La Corte Cost. ha aggiunto un nuovo tassello all'operazione di riordino del panorama dei tributi locali con la sentenza n. 141 del 2009, in cui ha chiarito che il canone per l'installazione di mezzi pubblicitari (c.d. Cimp), istituito con d.lgs. 446 del 1997, costituisce una entrata tributaria, in quanto rappresenta una «mera variante dell'imposta comunale sulla pubblicità ... e pertanto conserva la qualifica di tributo, propria di quest'ultima». Da ciò ne consegue, anche, la giurisdizione del giudice tributario per le controversie aventi ad oggetto detta entrata.

<sup>106</sup> Si noti, a titolo esemplificativo, che si è previsto che i Comuni che nel 2016 hanno optato per il mantenimento della maggiorazione Tasi nella misura applicata per l'anno 2015, possano continuare a farlo anche nel 2017, previa espressa deliberazione del Consiglio Comunale.

preventivo intervento del legislatore statale, che detti principi e regole di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, non potendosi ammettere, in mancanza di ciò, l'emanazione di discipline autonome delle singole Regioni o dei singoli Enti Locali. Ma ciò non vale, invece, per quanto riguarda la disciplina della spesa e il trasferimento di risorse dal bilancio statale: in questo campo, fin d'ora lo Stato può e deve agire in conformità al nuovo riparto delle competenze e delle regole, disponendo i trasferimenti senza vincolo di destinazione specifica o, se del caso, passando attraverso il filtro dei programmi regionali, coinvolgendo dunque le Regioni interessate nei processi decisionali concernenti il riparto e la destinazione dei fondi, e rispettando altresì l'autonomia di spesa degli Enti Locali».

In quanto ai tributi propri, per quanto riguarda l'IRAP, è stata chiarita la competenza esclusiva dello Stato, il quale ha però trasformato questa imposta in un tributo compartecipato.

In molti Paesi federali sulle quote compartecipate, le Regioni hanno potestà normativa, in Italia un'imposta compartecipata è l'Iva, che prevede una compartecipazione del 35% ma la cui regolazione normativa è rimasta nelle mani dello Stato.

È previsto anche il caso di imposte "esportate", cioè che ricadono sui non residenti, come ad esempio il c.d. "tubatico" in Sicilia, che è stato definito come un tributo ambientale a carico dei possessori dei gasdotti e giustificato come risarcimento per i danni ambientali che il territorio ha subito dall'attraversamento di questi elementi.

Da quanto affermato finora, sicuramente i tributi propri per la regione non potranno rappresentare la principale fonte della finanza dell'Ente, che invece dovrà basarsi soprattutto sulle compartecipazioni. Questo pensiero trova conferma nel IV comma dell'art. 119 Cost.: «Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite».

Le compartecipazioni rappresentano una forma di trasferimento statale, ma il rischio è che l'Ente per cui è previsto tale trasferimento, non raggiunga l'obiettivo dell'*accountability*. Sicuramente sia alle Regioni che agli enti locali viene garantita una certa autonomia tributaria, così da poter gestire le proprie finanze e raggiungere determinati obiettivi programmati. A tal fine già l'art. 119 Cost. prevede una nuova autonomia di spesa per gli Enti locali, difatti più volte la Corte Costituzionale ha statuito che lo Stato deve agire in conformità al nuovo riparto di competenza e alle nuove regole, in modo da garantire l'autonomia.

Lo stesso organo ha poi affermato che nel nuovo sistema, per il finanziamento delle normali funzioni delle Regioni ed Enti locali, lo Stato può erogare solo fondi senza vincoli specifici di destinazione, in particolare tramite il fondo perequativo di cui all'art. 119, III comma della Costituzione, sottolineando la contrarietà alla disciplina costituzionale vigente della configurazione di un fondo settoriale di finanziamento gestito dallo Stato, che così violerebbe in modo palese l'autonomia finanziaria sia di entrata che di spesa delle regioni e degli enti locali e manterrebbe allo Stato alcuni poteri discrezionali nella materia cui si riferisce. La permanenza o addirittura la istituzione di forme di finanziamento delle regioni e degli enti locali contraddittorie con l'art.119 della Costituzione esporrebbe a rischi di cattiva funzionalità o addirittura di blocco di interi ambiti settoriali<sup>107</sup>.

Il riferimento normativo dell'autonomia tributaria e finanziaria locale si trova nella legge n. 42 del 2009, la quale fissa i principi fondamentali della materia che rappresentano la sostanza del radicale mutamento del sistema di finanza locale, come la tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio (*ex art. 2 della suindicata legge*) connesso alle funzioni esercitate sul

---

<sup>107</sup> Questo principio viene affermato con la sentenza n. 16 del 2004 della Corte Cost. Si riporta il testo della sentenza n. 49 del 2004, dove la Corte ribadisce in cosa consiste l'autonomia di spesa: «Sul piano finanziario, in base all'art.119, è prevista solo la possibilità che lo Stato destini risorse aggiuntive ed effettui interventi finanziari speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni per scopi particolari. In questo contesto possono trovare spazio interventi finanziari dello Stato a favore dei Comuni, vincolati nella destinazione», altre pronunce hanno ribadito lo stesso concetto.

territorio in modo da favorire la responsabilizzazione degli amministratori o della corrispondenza tra responsabilità finanziaria ed amministrativa<sup>108</sup>.

La legge del 2009, fermo restando il divieto di doppia imposizione ed il controllo da parte della Corte Costituzionale, prevede una netta differenza tra i tributi attribuiti alle regioni ed i tributi istituiti dalle regioni.

Per quanto concerne la prima categoria, trattasi non di tributi propri bensì “derivati”. Su tali entrate, le Regioni possono (con proprie leggi) modificare le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni, nei limiti e secondo i criteri fissati dalla legislazione statale e nel rispetto della normativa eurounitaria. Vigge quindi un doppio vincolo: nazionale e comunitario.

Per quanto riguarda, invece, i tributi istituiti dalle regioni, questi essendo “propri” possono essere modificati dall’ente locale ex art. 119 comma 2 Cost.<sup>109</sup>

Orbene, è possibile notare che il quadro ordinamentale in cui è articolata la disciplina in esame si caratterizza per più livelli di fonti normative, date dalle varie fasi evolutive che hanno condotto all’attuale assetto del c.d. federalismo fiscale.

La fonte costituzionale, che qui interessa, è data dall’intero Titolo V (così come modificato dalla legge n. 3 del 2001), la quale definisce i principi generali del federalismo, in particolar modo all’art. 117 si ripartiscono le rispettive competenze tra Stato e regioni, affermandosi di conseguenza il principio dell’autonomia tributaria degli enti locali.

---

<sup>108</sup> In tal senso si v. F. GALLO, *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2009.

<sup>109</sup> È stato ribadito in dottrina che «I commi 2 e 3 dell’art. 119 Cost. prevedono, inoltre, che lo Stato dovrebbe assicurare agli enti territoriali insieme ai tributi propri ed al fondo perequativo, la sufficienza delle risorse rispetto ai loro fabbisogni finanziari collegati all’espletamento delle funzioni pubbliche attribuite. La compartecipazione, essendo destinata all’ordinario fabbisogno regionale, è considerata dalla disposizione costituzionale e dalla legge delega n. 42/2009 (art. 2, comma 2, lett. h) relativa al gettito dei tributi collegati al territorio regionale o dell’ente locale. La compartecipazione delle regioni ai tributi erariali, unitamente all’attribuzione del gettito di tributi regionali derivati, dovrebbe secondo la legge delega (art. 7, comma 1, lett. d) tenere conto del luogo di consumo, di quello di prestazione lavorativa e della residenza del percettore dei tributi riferiti alle persone fisiche», così F. AMATUCCI, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2016.

Sul punto non sono mancate pronunce della Corte Costituzionale, che hanno chiarito la portata dei principi di coordinamento ed hanno riconosciuto adeguati spazi di autonomia a favore degli enti locali.

Mentre la citata legge delega n. 42 del 2009, definisce in maniera più dettagliata i meccanismi operativi del federalismo fiscale ed impartisce schemi normativi che saranno successivamente seguiti dal legislatore delegato. Difatti a detta legge, seguiranno vari decreti legislativi delegati<sup>110</sup>, che andranno a regolare in modo più preciso la potestà normativa, regolamentare nonché l'autonomia tributaria degli enti locali, tra cui spiccherà l'art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, il quale, come già visto, definisce un assetto multi-livello. Sulla scorta del delineato sistema di fonti, gli enti locali, in conclusione, hanno un potere normativo (o meglio regolamentare), che esclude quello di istituire nuovi tributi, ma comprende quello di definire la disciplina sostanziale dei tributi locali, al di fuori dei profili strutturali e della disciplina di base del tributo. L'ente può incidere in misura limitata sull'aliquota, sulle deduzioni e sulle agevolazioni, può disciplinare la fase procedurale e quella di attuazione, nel rispetto dei principi di coordinamento espressi dalle leggi dello Stato e delle Regioni.

Per completezza della trattazione, si precisa che non è riconosciuta una piena autonomia anche sul versante della spesa, cioè sulla determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni da garantire ai cittadini nell'ambito territoriale su cui ricade la propria competenza, essendo prevista dalla legge la fissazione dei costi standard<sup>111</sup>.

---

<sup>110</sup> Come, ad esempio, il d.lgs. n. 23 del 2011 in materia di finanza municipale, che all'art. 14, comma 4, concorre ad assicurare, in prima applicazione della legge n. 42 del 2009, e in via transitoria, l'autonomia di entrata dei Comuni.

<sup>111</sup> In tal senso si v. P. BORIA, *La potestà regolamentare e l'autonomia tributaria degli enti locali*, in *Riv. dir. trib.*, 5, 2013, il quale sostiene in merito alla determinazione *ex lege* degli standard di spesa, che «Si tratta di una ulteriore conferma della attitudine centralista della attuale fase del federalismo fiscale».

## **1.1. Vincoli finanziari e autonomia tributaria degli enti territoriali minori**

La disciplina dell'autonomia tributaria è strettamente correlata al contesto normativo europeo e nazionale in tema di vincoli finanziari, dunque sembra opportuna una breve trattazione al fine di comprendere in che modo la normativa unieuropea possa incidere concretamente sull'esercizio dell'autonomia tributaria degli enti locali<sup>112</sup>.

Il c.d. *Fiscal Compact* ha posto dei vincoli finanziari di matrice europea che hanno avuto (e continuano ad avere) un certo impatto sulla politica fiscale degli enti locali, andando ad orientare le scelte di natura tributaria rientranti nell'area lasciata alla discrezionalità dell'Amministrazione.

Si è già visto come gli enti territoriali concorrano attivamente nella gestione delle entrate, nel rispetto dei vincoli economici e finanziari imposti dalla legislazione statale, in particolare dal dettato costituzionale e dalla legge n. 234 del 2012 (nonché delle leggi correlate). Si pensi, ad esempio, all'obbligo del raggiungimento del pareggio di bilancio come obiettivo della gestione annuale e del divieto di disavanzo imposto anche alle casse comunali.

I vincoli imposti all'ente hanno ad oggetto la gestione delle risorse finanziarie, la programmazione economica ed il contenimento della spesa. Sono tutti vincoli, come si può notare, finalizzati al contenimento della spesa e dunque hanno un impatto maggiore sul versante delle uscite<sup>113</sup>.

Per quanto concerne le entrate non si rinvencono disposizioni nazionali o europee che contengano specifici obblighi rilevanti, specialmente in campo tributario. Il tema delle entrate degli enti

---

<sup>112</sup> F. GALLO, *Il principio costituzionale di equilibrio di bilancio e il tramonto dell'autonomia finanziaria degli Enti territoriali*, in *Rass. trib.*, 2014.

<sup>113</sup> Sull'argomento si v. M. FERRERA e F. MAINO, *Il "secondo welfare" in Italia: sfide e prospettive*, *Italianieuropei*, Salerno, 3, 2011; M. GIULIO, *Dopo la norma costituzionale sul pareggio del bilancio: vincoli e limiti all'autonomia finanziaria delle Regioni*, in *Quaderni costituzionali*, 3, 2012; C. BRUGNANO e C. RAPALLINI, *Il Patto di Stabilità Interno per i Comuni: una valutazione con i certificati dei conti consuntivi*, in *Economia pubblica*, 2009.

locali, con riferimento all'esercizio dell'autonomia tributaria, viene in rilievo solo indirettamente, tramite principi e linee-guida che impongono una gestione virtuosa delle risorse a livello territoriale. Non c'è, dunque, un rapporto diretto tra autonomia tributaria e vincoli finanziari europei, ciò comporta come principale conseguenza il fatto che nel caso in cui l'ente non provveda ad una "virtuosa" gestione del proprio potere impositivo e quindi non valorizzi le potenzialità del territorio ed incrementi le entrate, non possono sorgere responsabilità dirette dell'ente. Può, tutt'al più verificarsi una violazione delle disposizioni della legge n. 243 del 2012 o delle norme costituzionali in tema di riparto di competenze tra Stato ed enti locali, a cui corrispondono determinati procedimenti e sanzioni specifiche a livello nazionale.

Il perseguimento dell'efficienza della pubblica amministrazione è un principio imposto sia dalla normativa nazionale sia da quella eurounitaria, dunque gli enti territoriali sono tenuti a partecipare con il loro contributo al raggiungimento di determinati obiettivi finanziari, perseguibili in primo luogo attraverso una efficace politica di acquisizione di entrate.

Una corretta amministrazione delle fonti di finanziamento delle casse territoriali è certamente il passo più importante da compiere nel cammino del pareggio di bilancio, dunque è palese che in tale contesto il tributo locale assuma un ruolo fondamentale, in quanto costituisce la forma di entrata pubblica per antonomasia.

Gli enti locali dovranno così utilizzare gli spazi vuoti di autonomia lasciata dalla legge, verso il raggiungimento degli obiettivi eurounitari: dal pareggio di bilancio al sostenimento del debito pubblico nazionale.

Lo Stato si è riservato gran parte delle competenze in ambito fiscale e su tale disciplina, in relazione a tutti gli Enti differenti dalle Regioni a Statuto Speciale e dalle Province autonome, detiene, comunque, un potere di coordinamento molto penetrante ed incisivo in ordine alla introduzione di tributi a livello territoriale. Le Regioni a Statuto ordinario possono istituire tributi proprio, come si

è già visto, nel rispetto dei principi fissati dalla legge: divieto di doppia imposizione, principio di territorialità dei presupposti e principio di continenza<sup>114</sup>.

Quindi, al fine di perseguire gli obiettivi di politica europea, le Regioni e gli Enti Locali dovranno azionare la loro potestà legislativa valorizzando al meglio le risorse esistenti sul territorio ed utilizzando le aliquote massime nell'ambito delle discipline dei tributi propri derivati<sup>115</sup>. In altri termini, la gestione dei tributi locali e delle entrate riconducibili comunque alla materia tributaria deve essere orientata a garantire l'efficienza del sistema di finanza pubblica non solo in base agli standard nazionali ma anche europei, in tal modo l'autonomia tributaria diventa funzionale al perseguimento di obiettivi che esulano dai confini territoriali dell'ente stesso. Ecco che da questo punto di vista i vincoli finanziari europei indirettamente condizionano l'esercizio dell'autonomia tributaria degli enti locali.

Nel perseguire, dunque, l'obiettivo della valorizzazione del territorio, risulta di fondamentale importanza anche lo strumento del tributo di scopo e dei tributi paracommutativi.

Sono proprio tali tipologie di entrate che contribuiscono in maniera molto più costruttiva rispetto ad altre imposte, ad una gestione maggiormente efficiente delle finanze pubbliche.

Si tratta di tributi che per la loro natura si rendono più compatibili rispetto alla politica locale, che è improntata al principio del beneficio ed alla copertura dei costi; sono entrate tributarie che vanno a coprire i costi dei servizi locali "divisibili" devoluti alla competenza del singolo ente territoriale, a differenza dei servizi

---

<sup>114</sup> Per un'analisi più approfondita del tema si v. M. NUSSI, *La potestà legislativa tributaria regionale (ed in particolare della regione Friuli-Venezia Giulia) nella recente giurisprudenza costituzionale*, in *L'Amministratore locale*, 3, 2006.

<sup>115</sup> Sul punto si v. G. FRANSONI, *Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva (anche alla luce del vincolo del pareggio del bilancio)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1, 2013; L. LETIZIA, *Lineamenti dell'ordinamento finanziario delle Regioni di diritto comune*, Torino, 2012; M. AULENTA, *La "linea gotica" nella distribuzione interregionale del Patto di stabilità interno*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1, 2012.

pubblici indivisibili la cui competenza spetta allo Stato centrale e i cui costi sono, appunto, coperti da entrate statali<sup>116</sup>.

I tributi paracommutativi sono collegati ad un *facere* dell'Amministrazione, ad una controprestazione o ad un servizio reso dall'ente. La peculiarità di tali tributi, che li differenzia rispetto ai corrispettivi di diritto privato, sta nel fatto che essi danno vita a rapporti autoritativi, fanno sorgere un'obbligazione tributaria, l'assetto negoziale è escluso a monte dall'articolazione legislativa della fattispecie<sup>117</sup>.

Il *quantum* dovuto è determinato tenendo conto del costo complessivo del servizio, secondo criteri generali di tendenziale riparto delle spese pubbliche sulla base di principi solidaristici.

Mentre, invece, i tributi di scopo, sulla scorta della definizione di cui all'art. 12 della legge delega n. 42 del 2009, hanno quale caratteristica fondamentale la destinazione vincolata del fondo. Si pensi, ad esempio, alla imposta di soggiorno: l'alloggio nelle strutture ricettive è il presupposto della imposta, ciò rende evidente l'intento del legislatore e cioè prevedere un prelievo di carattere tributario in virtù della difficoltà di procedere altrimenti ad una misurazione concreta e reale dell'effettivo uso di servizi<sup>118</sup>.

Pur essendo prestazioni patrimoniali coattive finalizzate al concorso alle spese pubbliche, tali tributi presentano il vantaggio di riuscire a garantire una certa copertura dei costi sostenuti per il servizio locale offerto, potendosi determinare il *quantum* in base alla "porzione" di servizio usufruito dal contribuente.

Tali entrate vengono poste in essere dall'ente con la finalità di andare a coprire determinate spese inerenti ad uno specifico

---

<sup>116</sup> Sul tema inerente ai tributi di scopo, tributi paracommutativi, servizi locali, si v. L. DEL FEDERICO, *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo*, in *Tributi locali e regionali*, 1, 2007; S. ALBANESE e R. DONZÌ, *Il federalismo fiscale in Italia. La gestione dei tributi locali, Ici, Tarsu, Tosap, imposta sulla pubblicità*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2003; C. CARPENEDO, *I tributi locali nel 2017*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2017; F. AMATUCCI, *I tributi di scopo e le politiche tariffarie degli enti locali*, in *Rass. Trib.*, 5,2011.

<sup>117</sup> Così A. URICCHIO, *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2013.

<sup>118</sup> Così F. OSCULATI, *Tributi e altre entrate dei Comuni*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2, 2007.

servizio, dunque contestualmente viene costruita la relativa disciplina sulla base della richiesta del servizio che si intende finanziare da parte del soggetto passivo.

La natura e la struttura delle tipologie di tributi in esame li rendono idonei a concorrere all'obiettivo di equilibrio di bilancio a livello territoriale<sup>119</sup>. È facile riscontrare diversi tributi orientati alla copertura di un costo di un servizio di per sé qualificato come "divisibile", nonostante le iniziali avversità da parte della dottrina e della giurisprudenza a causa della tradizionale nozione di obbligazione tributaria, caratterizzata dall'assenza di un vincolo di destinazione specifico del provento della stessa imposta<sup>120</sup>. L'ammissione di tributi c.dd. a gettito vincolato ha spesso trovato ostacoli normativi nell'ordinamento italiano, data la presenza in passato, di disposizioni che espressamente statuivano che tutte le entrate dovevano confluire in un'unica "cassa", vietando la possibilità di dare una connotazione od una destinazione specifica, in quanto erano tutte finalizzate a coprire le spese dello Stato nella loro interezza<sup>121</sup>. Ad oggi risultano superati pacificamente i dubbi e le incertezze circa le suddette modalità di gestione del gettito delle entrate locali di matrice tributarista.

---

<sup>119</sup> La questione si incontra e si scontra con il più generale tema dell'art. 53 Cost., intesa come clausola generale antielusiva, nel senso che viene in rilievo il principio antiabuso inteso come regola di interpretazione e qualificazione, nonché la rilevanza del presupposto delle singole imposte anche nell'ambito della finanza locale, sia dal punto di vista del contribuente che dell'Amministrazione. Sul tema in generale si v. M. NUSSI, *L'abuso del diritto: profili sostanziali, procedimental-processuali e sanzionatori*, in *Giustizia tributaria*, 3, 2009.

<sup>120</sup> Originariamente il testo dell'art. 39 della legge n. 2440 del 18 novembre 1924, rubricato «Divieto di assegnazione di somme per spese od erogazioni speciali», il quale così recitava: «È vietata l'assegnazione di qualsiasi provento per spese od erogazioni speciali rimanendo soppressa ogni destinazione già stabilita da particolari disposizioni.

Questa disposizione non si applica ai proventi e quote di proventi riscossi per conto di privati o enti estranei all'amministrazione dello Stato, nè ai proventi derivanti da lasciti, fondazioni, oblazioni e simili fatte a scopo determinato». Tale disposizione è stata poi espressamente abrogata dall'art. 33 della legge del 5 agosto 1978 n. 468.

<sup>121</sup> Sulla questione si v. L. DEL FEDERICO, *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo*, cit., in cui si evidenzia che nella normativa tributaria recente, in special modo per quanto riguarda le disposizioni in materia di finanza locale, sempre più frequente l'introduzione di vincoli di destinazione.

Gli enti locali dotati di una determinata autonomia, così come le stesse Regioni, possono introdurre tributi di scopo o paracommutativi con un vincolo di utilizzo del gettito. Difatti, lo stesso d.lgs. n. 23 del 2011 ha previsto due specifici tributi di scopo: quello in senso stretto e l'imposta di soggiorno.

In conclusione, alla luce di quanto esaminato, si può agevolmente rilevare come i vincoli finanziari non siano più considerati come dei meri obiettivi finali, che quindi attengono esclusivamente alla parte redazionale del bilancio finale dell'ente, ma come essi costituiscono parametri e criteri che orientano la gestione *tout court* delle entrate tributarie degli stessi enti.

La normativa unieuropea è entrata nella vita quotidiana dell'ente locale, modificando impostazioni tradizionali, indirizzando la politica fiscale delle realtà municipali, verso l'introduzione di tributi collegati alla copertura di costi specifici.

## **2. La fiscalità municipale**

La legge delega al Governo in materia di federalismo fiscale, n. 42 del 2009, contiene i principi ed i criteri direttivi per la fiscalità municipale, in attuazione dell'art. 119 Cost.

L'art. 11 della citata legge classifica le spese comunali individuando per ogni categoria le fonti di finanziamento. Nello specifico, le spese vengono divise in tre macro-gruppi: le spese fondamentali, serventi all'espletazione delle funzioni di cui all'art. 117 co. 2 lett. p) Cost.; le spese relative ad altre funzioni; le spese finanziate con i contributi speciali e con i fondi comunitari dell'Unione Europea. Per quanto concerne le prime, la loro copertura viene assicurata mediante: la compartecipazione al gettito di tributi erariali e regionali, le addizionali ed il fondo perequativo. Mentre, per quanto riguarda le spese residuali la copertura è data

dai tributi propri dell'Ente, dalle compartecipazioni al gettito di tributi e dal fondo perequativo basato sulla capacità fiscale per abitante<sup>122</sup>.

Tra i vari decreti attuativi della legge delega in tema di federalismo, il d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23 si è occupato in particolare della fiscalità municipale, segnando definitivamente il tramonto della finanza derivata basata su trasferimenti statali. Ma nonostante il tentativo di una riforma profonda del sistema, ad oggi non può dirsi del tutto superata l'idea di un sistema fiscale federale completamente decentrato, poiché si evidenziano profili di "dipendenza" dalle Casse statali non di poco momento.

L'intenzione di base che ha mosso l'opera riformatrice del legislatore era quella di rendere l'ente comunale un vero e proprio ente impositore, un soggetto attivo e non soltanto mero destinatario di parte del gettito erariale, capace di istituire e disciplinare autonomamente i propri prelievi tributari (sebbene nei limiti del sistema delle fonti e del principio di riserva di legge dettato dalla Costituzione). Ma tale idea non è stata attuata, se non in parte<sup>123</sup>.

La fiscalità municipale non può dirsi totalmente basata su tributi, emerge dal sistema una mancanza di base del riconoscimento di una vera e propria autonomia impositiva in capo agli enti territoriali. Resta comunque ferma una certa autonomia regolamentare con riferimento a taluni elementi dei tributi locali, come le modalità di accertamento e di riscossione, od eventuali agevolazioni.

---

<sup>122</sup> Sull'argomento si v. F. OSCULATI, *Tributi e altre entrate dei comuni*, in *Riv. dir. fin.*, 1, 2007; F. TUNDO, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, Padova, 2002; A.E. LA SCALA, *L'attuazione del c.d. "federalismo fiscale" nei rapporti Stato-Regioni*, in A.E. La Scala (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, Giappichelli, 2010; R. MICELI, *Federalismo fiscale e responsabilità comunitaria degli Enti territoriali: riflessioni e prospettive*, in *Rass. Trib.*, 6, 2010; R. PIGNATONE, *Principi fondamentali per il coordinamento del sistema tributario e ricorso alla delega legislativa in materia di federalismo fiscale*, in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it), marzo 2011.

<sup>123</sup> In senso contrario, si v. F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. Trib.*, 2, 2002, dove si sostiene che la revisione del nuovo art. 119 ha portato un ampliamento considerevole dell'autonomia finanziaria locale.

Le norme di rango ordinario, nonché costituzionale, che disciplinano la finanza locale non hanno portato a compimento l'originario progetto che vedeva nell'ente locale il titolare di un potere impositivo all'interno di un sistema tributario periferico, adeguato alle esigenze proprie dell'ambito territoriale di competenza, e posto al servizio del soddisfacimento dei bisogni pubblici della comunità di riferimento<sup>124</sup>.

Il sistema di finanza municipale presenta, dunque, forti caratteristiche rivolte alla centralizzazione: la vera riforma attuata nel senso della decentralizzazione sta nell'assicurare l'autosufficienza delle risorse finanziarie necessarie per l'adempimento delle funzioni spettanti ai Comuni.

Ad oggi, le entrate principali dei Comuni sono rappresentate, da un lato, dalle imposte e dalle tasse e, dall'altro, da entrate derivate ed extratributarie. Dal punto di vista della gestione del bilancio comunale, le entrate possono derivare da tributi, da trasferimenti, dalla gestione del patrimonio dell'ente (sia immobiliare che mobiliare), dalla gestione dei servizi erogati dal Comune in condizioni monopolistiche o in condizioni di libero mercato, ma comunque generalmente erogati mediante l'applicazione di tariffe che non coprono l'intero costo di gestione, dalla gestione finanziaria, dalla riscossione di crediti e dall'accensione di prestiti.

## **2.1. I regolamenti comunali in materia tributaria**

L'art. 23 Cost. prevede un principio di riserva di legge in materia tributaria che può essere qualificata come "relativa": si consente al

---

<sup>124</sup> Sulla questione della c.d. "riforma mancata", si v. M. BASILAVECCHIA, *Il fisco municipale rispetta i vincoli costituzionali*, in *Corr. Trib.* 14, 2011, in cui evidenzia la discrasia tra una idea di base rivolta ad una riforma coraggiosa e realmente autonomista della riforma del Titolo V, e le scelte adottate nei decreti attuativi (in special modo il decreto n. 23 del 2011), che lasciano un margine di manovra agli enti comunali davvero ristretto e comunque in un certo qual senso "pilotato" dal legislatore statale.

legislatore di non prevedere direttamente tutta la disciplina delle prestazioni patrimoniali imposte e di delegare ad atti diversi, fonti di grado inferiore, parte della disciplina del tributo.

La fonte gerarchicamente subordinata alla legge ordinaria è il regolamento, con esso solitamente viene dettata la disciplina specifica della singola obbligazione tributaria prevista *ex lege*, e può essere emanato sia dall'Amministrazione statale, sia da enti diversi (territoriali e non).

Mentre le Regioni continuano ad esercitare il loro potere legislativo sulla scorta della ripartizione costituzionale delle materie ad esse attribuite, a seguito della modifica del titolo V della Costituzione, i regolamenti degli enti locali hanno assunto una rilevanza maggiore rispetto al passato, grazie all'attribuzione di ulteriori competenze in ambito fiscale.

La citata modifica ha condotto ad un mutamento della potestà normativa tributaria regionale, la quale ha quindi acquistato una configurazione autonoma rispetto alla legge statale. Si noti, infatti, che antecedentemente alla modifica le regioni esercitavano la loro potestà normativa esclusivamente nei limiti dettati dalla legge dello Stato, questa disciplinava gli ambiti in cui poteva intervenire la legge regionale e prevedeva nel dettaglio le "porzioni" di procedimento tributario che dovessero essere integrate dalla fonte regionale.

Ad oggi la sistemazione delle fonti ha subito un radicale mutamento: la legge regionale si è appropriata di determinati ambiti dettati dalla stessa Costituzione (dunque non più per concessione della legge ordinaria), e tale presa d'indipendenza ha portato quale conseguenza anche un mutamento del rapporto tra la fonte regionale ed il regolamento locale.

La legge n. 3 del 2001 ha segnato il rapporto tra fonti locali e leggi, nel senso che la potestà tributaria degli enti locali non viene più definita rispetto alla legge statale, ma in base a quella regionale. Nel periodo antecedente alla riforma, il d.lgs. n. 446 del 1997 faceva esplicito riferimento alla necessità del rispetto della riserva

di legge ex art. 23 Cost.<sup>125</sup>, indi per cui venivano delineati i limiti della potestà regolamentare dei Comuni con riferimento all'Ici consentendo al Comune di disporre esenzioni per gli immobili posseduti dallo Stato, regioni e province, (lett. b), di condizionare l'applicazione dell'esecuzione per gli immobili posseduti dagli enti non commerciali non solo all'utilizzo, ma anche al possesso (lett. c), di intervenire nel processo di determinazione della prestazione dovuta (lett. d ed e), possibilità di disciplinare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato ai fini dell'applicazione della riduzione a metà dell'imposta (lett. h), di regolare autonomamente il procedimento di accertamento (lett. g), possibilità di introdurre l'istituto dell'accertamento con adesione (lett. m), semplificazione e razionalizzazione degli adempimenti dei contribuenti (lett. l)<sup>126</sup>. Orbene, il d.lgs. n. 446 del 1997 ha dimostrato come risulti rispettato il principio di riserva di legge

---

<sup>125</sup> L'art. 52 del D. Lgs. n. 446/1997, il quale in attuazione della delega contenuta nell'art. 3, comma 149, lett. a) della legge 662/1996 fa esplicito riferimento all'esigenza del rispetto della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. e stabilisce che «le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione ed alla definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti».

<sup>126</sup> In dottrina, sul tema, si sono spese molte pagine, in particolare si v. F. GALLO, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Rass. Trib.*, 1, 2005; K. NIKIFARAVA, *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali: lo stato di attuazione dell'art. 119 Cost. alla luce della giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Ist. Fed.*, 6, 2004; S. PELLEGRINO e S. PIPERNO, *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali alla luce dei più recenti provvedimenti: "l'albero è più dritto?"*, *Research Paper, Centro Studi sul Federalismo*, Torino, 2012, in cui si sostiene che «La reale autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali dipende dalla concreta possibilità delle stesse di regolamentarne alcuni aspetti rilevanti dei tributi propri (quali la base imponibile o la struttura delle aliquote). Tuttavia, i margini di autonomia sono stati sino al 2011 relativamente modesti: lo Stato è infatti intervenuto spesso per sospendere la facoltà delle Regioni e degli Enti locali di modificare le aliquote e gli interventi discrezionali delle stesse hanno inciso in maniera quasi irrilevante sul gettito d'imposta» p. 12; nonché G. BIZIOLI, *Profili ricostruttivi dell'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di "federalismo fiscale"*, in *Finanza locale*, 9, 2009; N. D'AMATI, *La ricostituzione dell'autonomia tributaria degli enti locali: aspetti normativi*, in *Riv. dir. trib.*, 10, 1997, in cui è riportato il testo della legge secondo cui «nell'attribuzione del potere regolamentare agli enti locali, la norma stabilisce che esso comprende i procedimenti di accertamento e di riscossione, nel rispetto dell'art. 23 Cost., per quanto attiene alle fattispecie imponibili, ai soggetti passivi e all'aliquota massima, nonché alle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti» p. 698 ss.

anche quando si tratti di regolamenti locali perché gli elementi essenziali della obbligazione tributaria sono comunque coperti da una legge ordinaria: i soggetti passivi, il presupposto, ed i criteri che determinano il quantum della prestazione tributaria dovuta dal contribuente.

La riserva di legge è quindi rispettata grazie alla previsione ed alla predeterminazione dell'aliquota massima, tale criterio risulta più idoneo alla garanzia di legalità imposta dalla fonte costituzionale a salvaguardia della sfera patrimoniale del contribuente<sup>127</sup>.

Mentre, per quanto riguarda la fissazione dell'aliquota minima, essa attiene ad un'altra finalità e cioè quella di procacciare sufficienti risorse rispetto di bisogni dell'ente destinatario della prestazione impositiva. Ciò andrebbe così anche ad avvalorare la tesi secondo cui la predeterminazione dell'aliquota massima è fatta per rispettare la riserva di legge, mentre la libertà di fissare l'aliquota minima resta estranea a detta *ratio*<sup>128</sup>.

Inoltre, si è evidenziato in dottrina che il principio di riserva di legge delineato dall'art. 23 Cost. in realtà è un concetto "elastico" poiché si adatta in relazione alla situazione in cui viene ad imporsi.

Per l'ambito della finanza locale, il principio in esame ha una diversa natura ed una *ratio* che presuppone diverse premesse, difatti la sua imposizione è meno rigida e ne consegue una estensione maggiore degli spazi occupabili dalla normazione secondaria, ciò in virtù della lettura combinata degli artt. 23 e 5 Cost.<sup>129</sup>

A sostegno della tesi ora esposta si veda lo stesso art. 119 comma 1 Cost., il quale espressamente prevede che «i Comuni, le Provincie, le Città Metropolitane hanno autonomia finanziaria di entrata»,

---

<sup>127</sup> In dottrina, la questione però non è del tutto pacifica, in quanto si è sostenuto che se la legge ordinaria dello Stato imponesse una specifica destinazione al gettito dei tributi, le cui fattispecie si inseriscono in qualche modo nelle realtà locali, può non essere in contrasto con il principio di riserva di legge ex art. 23 Cost. il riconoscimento all'ente locale della facoltà sia di istituire o meno il tributo, sia di determinare l'aliquota, anche senza prefissione di limite alcuno a livello legislativo, così A. FEDELE, *La riserva di legge*, in Trattato di diritto tributario, 1994, p. 191 ss.

<sup>128</sup> In tal senso A. GIOVANARDI, *Tributi comunali*, in *Riv. dir. trib.*, 1, 2006.

<sup>129</sup> In tal senso si v. ancora A. GIOVANARDI, *Tributi comunali*, op. cit.; A. FEDELE, *La riserva di legge*, op. cit.; F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, op. cit.

questa autonomia trova uno strumento attuativo nel potere regolamentare in materia tributaria, il quale non è sottoposto direttamente alla legge statale ma a quella regionale.

L'esplicita attribuzione agli enti locali di una espressa "autonomia finanziaria di entrata e di spesa" e del conseguente potere di stabilire e applicare "tributi propri in armonia con la Costituzione" dovrebbe offrire agli enti stessi un margine di discrezionalità e di autonomia nella determinazione di detti elementi, maggiore di quello che consentiva il precedente regime costituzionale, il quale era privo di un espresso riconoscimento dell'autonomia tributaria. Anche se l'ente locale non ha il pieno potere legislativo di imporre il tributo, ha comunque il potere regolamentare con cui può stabilire gli elementi strutturali dell'obbligazione tributaria, nell'ambito e nelle materie espressamente indicati dalla legge.

La legge regionale costituisce la base legislativa su cui l'ente fonda il suo potere di imposizione e delimita l'ambito entro il quale ha spazio di manovra il potere regolamentare dell'ente locale.

Per il finanziamento delle funzioni pubbliche attribuitegli, come visto nel precedente paragrafo, gli enti territoriali possono stabilire ed applicare tributi ed entrate propri, partecipare alla suddivisione del gettito di tributi statali od ottenere finanziamento dal fondo comunale di solidarietà<sup>130</sup>.

I Comuni possono soltanto regolare o attivare tributi propri derivati istituiti con la legge dello Stato (e potenzialmente anche della Regione, la quale - come visto - può istituire tributi propri). Rispetto a tali tributi, i Comuni: completano la disciplina con l'emanazione di regolamenti comunali; acquisiscono il gettito; regolano i procedimenti di accertamento e di riscossione; in alcuni casi l'attivazione è obbligatoria, in altri invece è facoltativa.

Il potere regolamentare degli enti territoriali in materia tributaria, viene esercitato dagli stessi mediante un determinato strumento normativo individuato *ex ante* dalla legge, all'art. 52 comma 2 del

---

<sup>130</sup> Sull'argomento, si v. A. ROSSI, *Manuale di contabilità e finanza degli enti locali*, Napoli, 2015; nonché P. BORIA, *La potestà regolamentare e l'autonomia tributaria degli enti locali*, *Riv. dir. trib.*, 5, 2013.

d.lgs. n. 446/1997 e cioè la delibera del Consiglio (comunale o provinciale a seconda della tipologia di ente). Tale delibera deve assumersi nel limite della approvazione del bilancio annuale di previsione dell'Ente, ed essa produrrà effetti nel successivo anno solare rispetto a quello dell'emanazione<sup>131</sup>.

Viene così stabilito un criterio temporale che ha la *ratio* di escludere la retroattività delle norme introdotte dal regolamento locale a tutela dell'affidamento dei cittadini, secondo un principio che trova ormai un consolidato riconoscimento nel diritto tributario<sup>132</sup>.

L'ente, essendo una pubblica amministrazione, con connessi obblighi e principi-guida del suo operato, deve effettuare scelte regolamentari compatibili con gli equilibri di bilancio e tese a garantire (oltre a ragionevolezza e non discriminazione) semplificazione, trasparenza, efficacia, efficienza ed equità.

Come può notarsi, la potestà regolamentare degli enti locali in materia di tributi locali viene realizzata attraverso una fonte normativa secondaria. Tale atto assume la natura di una sorta di regolamento indipendente, che può essere cioè emanato anche in assenza di una legge di autorizzazione (ai sensi dell'art. 17, comma 1, l. n. 400/1988). Non occorre, infatti, che una legge di fonte primaria, quindi gerarchicamente sovraordinata, stabilisca la

---

<sup>131</sup> Il citato art. 52 disciplina espressamente la potestà regolamentare generale delle province e dei comuni sul versante dei tributi; esso così recita nei suoi primi due commi:

«1. Le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti.

2. I regolamenti sono approvati con deliberazione del comune e della provincia non oltre il termine di approvazione del bilancio di previsione e non hanno effetto prima del 1 gennaio dell'anno successivo. I regolamenti sulle entrate tributarie sono comunicati, unitamente alla relativa delibera comunale o provinciale al Ministero delle finanze, entro trenta giorni dalla data in cui sono divenuti esecutivi e sono resi pubblici mediante avviso nella Gazzetta Ufficiale».

<sup>132</sup> Ciò sia in ragione delle previsioni dello Statuto del contribuente, della Costituzione che impone il divieto di retroattività delle norme che impongono il prelievo fiscale, sia in virtù del principio cardine del diritto amministrativo che tutela il legittimo affidamento del cittadino nei confronti della pubblica amministrazione, in tal senso si v. E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001.

cornice di principi ed autorizzi espressamente, nonché testualmente, l'Ente locale ad emanare il regolamento, rientrando invece tale potere nella disposizione generale formulata dall'art. 119, comma 2, della Costituzione.

Restano comunque fermi i principi generali e le direttive di base poste in essere dalle fonti legislative sovraordinate, quindi il regolamento comunale o provinciale dovrà rispettare i limiti ed i confini delineati dalla legge: il regolamento indipendente deve pur sempre rispettare le leggi esistenti, evitando di entrare in conflitto con esse o comunque ricercando una sostanziale compatibilità con le norme stabilite da fonti primarie<sup>133</sup>.

Spetta quindi al singolo ente stabilire se optare per un unico regolamento che disciplini l'intero sistema delle entrate proprie o se adottare un singolo regolamento per ogni diversa entrata qualificata come tributo, andando così a disciplinare nel dettaglio ogni entrata e prevedendo anche diversi procedimenti (dal momento della imposizione a quello della riscossione, il Comune può optare per diversi procedimenti a seconda della tipologia di tributo che viene posta in essere). Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, sul punto, raccomanda di optare per l'adozione di un regolamento per ciascun tributo locale, così facendo si assicura un monitoraggio con profili di efficienza maggiori sugli effetti del potere impositivo<sup>134</sup>.

Successivamente all'adozione in sede di deliberazione, vi è l'obbligo per l'ente di comunicare la delibera al Ministero dell'Economia e delle Finanze entro trenta giorni dalla data in cui

---

<sup>133</sup> In tal senso si v. F. TUNDO, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, Padova, 2002.

<sup>134</sup> All'indomani della nuova disciplina introdotta dal d.lgs. 446 del 1997, il Ministero delle Finanze emanò una circolare in cui, ferma restando l'autonomia decisionale dell'ente locale, era diretta a fornire delle prime indicazioni riguardo determinati aspetti ed adempimenti inerenti all'esercizio del potere regolamentare tributario degli enti locali. La circolare del 17 aprile 1998, n. 101/E, così consigliava: «Il potere regolamentare non si esaurisce per effetto del suo esercizio, per cui non è necessario che con una sola deliberazione vengano disciplinate tutte quante le materie sulle quali si ha interesse di intervenire. È, anzi, auspicabile che (stante la particolare delicatezza di siffatto potere ed anche in considerazione di esigenze di verifiche dell'effetto delle disposizioni regolamentari sull'andamento del gettito del tributo disciplinato) i singoli regolamenti affrontino, preferibilmente in anni diversi, approfonditamente e compiutamente soltanto talune materie».

essa è divenuta esecutiva nonché di pubblicare sulla Gazzetta Ufficiale il modello definito con decreto dello stesso Ministero. Tale previsione è data al fine dei rendere pienamente conoscibile sia alla platea dei contribuenti, sia agli occhi dello Stato, la spendita del potere regolamentare dell'ente. Difatti, un eventuale inadempimento degli obblighi di pubblicità potrebbe rendere l'atto suscettibile di impugnazione e, conseguentemente, la competente autorità giudiziaria potrà procedere al vaglio della legittimità del provvedimento, che in tal caso sarà affetto da un vizio tanto grave da renderne possibile l'annullamento. Inoltre il mancato invio delle deliberazioni è sanzionato, previa diffida del ministero dell'Interno, con il blocco dei trasferimenti erariali di risorse finanziarie a qualunque titolo dovuti all'ente inadempiente.

Lo Stato centrale, per il tramite del Ministero dell'Economia e delle Finanze, opera un controllo c.d. formale sull'attività regolamentare dell'ente locale. Il Ministero, nell'esercitare il suo potere di controllo, non può sindacare il merito del provvedimento dell'amministrazione territoriale, ma deve limitarsi ad un sindacato di legittimità sul rispetto della procedura di adozione della delibera. I contenuti dei regolamenti locali in materia tributaria non possono essere sottoposti al sindacato del Ministero, il quale si limita ad accertare il rispetto della procedura normativa ed il mantenimento della potestà regolamentare dell'ente nei limiti e negli ambiti riconosciuti dalla legge<sup>135</sup>.

Nel caso in cui il Ministero accerti una violazione da parte dell'ente in ordine alla sfera di competenza od alla procedura normativa adottata in sede di deliberazione, dovrà ricorrere presso il giudice amministrativo al fine di chiedere l'annullamento dell'atto viziato. Trattandosi di un interesse generale dei consociati al legittimo

---

<sup>135</sup> Il d.lgs. 446/1997, al comma 4 dell'art. 52 stabilisce espressamente che «Il Ministero delle finanze può impugnare i regolamenti per vizi di legittimità avanti gli organi di giustizia amministrativa», sui limiti del giudicato amministrativo e sui poteri di sindacato dei giudici amministrativi si rimanda alla disciplina prevista dal codice del processo amministrativo, rientrando i regolamenti tributari comunali e provinciali nella categoria degli atti amministrativi su cui vi è giurisdizione esclusiva del g.a. Si v. per tutti, A. SANDULLI, *Diritto processuale amministrativo*. Vol. 7. Giuffrè Editore, 2013.

esercizio della potestà impositiva dell'ente, il Ministero non ha una scelta discrezionale sul se ricorrere o meno avverso l'atto illegittimo, difatti non sarà nemmeno possibile una rinuncia all'azione giudiziaria contro le delibere illegittime degli enti locali. Resta però ferma la possibilità di verificare, in un momento anteriore alla proposizione del ricorso avverso il regolamento viziato, la disponibilità dell'ente ad individuare il vizio ed a riemanare l'atto epurato dal vizio riscontrato in sede ministeriale. Dunque il Ministero dovrà inviare una preventiva comunicazione all'ente, in cui si esporrà quanto rilevato e si inviterà lo stesso a provvedere alla relativa rimozione e correzione del provvedimento in sanatoria<sup>136</sup>.

## **2.2. I tributi comunali**

La nuova ripartizione delle competenze fra lo Stato e gli altri Enti territoriali, introdotta dalla riforma operata con la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 (Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione) ha sostituito le precedenti regolamentazioni sulla materia. L'attuale regolamentazione è contenuta nell'art. 119 della Costituzione con il quale è riconosciuta un'autonomia finanziaria agli Enti territoriali (Regioni, Province, Comuni, Città metropolitane), in special modo ai Comuni è riconosciuta autonomia finanziaria di entrata e di spesa.

Per quanto concerne le spese, l'autonomia si sostanzia nel potere di definire le fonti di finanziamento, di determinare il *quantum* delle spese da sostenere, di definire la parte di entrate da destinare alla copertura delle spese e di effettuare materialmente le stesse.

Invece, per quanto concerne le entrate, esse si suddividono in: tributi (derivati o devoluti), entrate proprie, partecipazioni al

---

<sup>136</sup> Sul punto si v. C. GLENDI e G. BRUZZONE, *Processo tributario*, Vol. II, Wolters Kluwer, 2006; G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli Editore, 2017.

gettito di tributi erariali ed altri trasferimenti statali (si pensi al fondo perequativo ed alle risorse aggiuntive).

Per “entrate non tributarie” ci si riferisce a tutte quelle che non rientrano nella disciplina dei tributi e non sono soggette alla riserva di legge relativa di cui all’art. 23 Cost., si pensi ai canoni ed ai proventi per l’uso ed il godimento dei beni comunali, i corrispettivi e le tariffe per la fornitura dei beni o per le prestazioni di servizi, ed altri proventi la cui titolarità spetta al Comune.

Diversa tipologia di entrata è rappresentata, invece, dai tributi. Per essi è necessaria una copertura legislativa, ma data l’autonomia locale, il Comune, come si è visto, con proprio regolamento può integrare la disciplina prevista dalla legge.

Le entrate di tipo tributario dei Comuni sono varie ed il quadro normativo è estremamente frammentato, a causa della sovrapposizione nel tempo di provvedimenti normativi e data anche la convivenza di molti tributi diversi tra loro. Secondo la disciplina attuale, i tributi comunali hanno ad oggetto tre tipi di presupposti: gli immobili situati nel territorio di competenza dell’Ente, i rifiuti prodotti ed i servizi (divisibili o indivisibili) resi sullo stesso territorio<sup>137</sup>. È quindi evidente la centralità della funzione svolta dall’individuazione territoriale del presupposto, difatti anche per quanto concerne le compartecipazioni ai tributi statali viene in rilievo la base dei presupposti riferibili al territorio del singolo Comune. Ciò accade, in particolare, non solo per l’Iva e le accise, imposte collegate alla base dei consumi realizzati nel Comune, ma anche per l’imposta di registro e di bollo, le imposte ipotecarie e catastali, l’Irpef sui redditi fondiari, i tributi speciali catastali e la cedolare secca sugli affitti; tali imposte sono relative ai proventi fiscali degli immobili situati sul territorio del Comune.

---

<sup>137</sup> Cfr. C. PENNAROLA, *Il servizio di raccolta dei rifiuti solidi urbani: dalla tassa alla tariffa tra esenzioni e riduzioni*, in *Rivista Giuridica dell’Edilizia*, 5, 2017.

L'ente comunale in materia tributaria, come si è visto, ha il potere di stabilire agevolazioni, spese fiscali, nell'ambito di quanto consentito dalla legislazione statale e regionale.

Uno dei tributi comunali più risalente e rilevante è individuabile in quello che vede come presupposto il possesso di un bene immobile, la cui relazione con il territorio lo rende particolarmente adatto ad una disciplina locale, piuttosto che regionale o addirittura nazionale.

L'evoluzione del tributo immobiliare è lunga e complessa: ad oggi vige l'Imu, ma esso rappresenta solo l'ultimo tassello di una legislazione altalenante in dipendenza del susseguirsi degli eventi politici che hanno coinvolto i vari Governi che si sono avvicendati. In particolare, la disciplina ha subito un cambiamento repentino in dipendenza delle "ondate" politiche per quel che concerne la tassabilità o meno della c.d. prima casa: il comma 707 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013, modificando il d.l. n. 201 del 2011, ha statuito che a partire dall'anno 2014 l'abitazione principale e le relative pertinenze non sono soggette all'imposta immobiliare locale, ad esclusione degli immobili di lusso<sup>138</sup>, e sono esonerati

---

<sup>138</sup> Trattasi di immobili classificati catastalmente nelle categorie A/1, A/8 e A/9, per i quali il tributo è dovuto mantenendo l'aliquota agevolata prevista dall'art. 13, comma 7 del d.l. 201 del 2011 e la detrazione fissata dall'art. 13, comma 10 del medesimo decreto, e le assimilazioni alla stessa dettate da legge statale o da regolamenti comunali. Inoltre il comma 707, dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013 statuisce che «I comuni possono considerare direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata, l'unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata, nonché l'unità immobiliare concessa in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che la utilizzano come abitazione principale, prevedendo che l'agevolazione operi o limitatamente alla quota di rendita risultante in catasto non eccedente il valore di euro 500 oppure nel solo caso in cui il comodatario appartenga a un nucleo familiare con ISEE non superiore a 15.000 euro annui. In caso di più unità immobiliari, la predetta agevolazione può essere applicata ad una sola unità immobiliare. L'imposta municipale propria non si applica, altresì:

- a) alle unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari;
- b) ai fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008;

anche i c.dd. beni merce delle imprese, gli immobili posseduti ed utilizzati dagli enti non commerciali per finalità ricreative, culturali, didattiche, sportive, assistenziali e sanitarie.

Si è paventato in dottrina tributaria, il rischio che la tassa sugli immobili diventi una c.d. “patrimoniale” sulle seconde case e sugli immobili strumentali delle imprese. La questione dibattuta trae spunto anche dalla qualificazione della esclusione della prima casa dalla disciplina applicativa del tributo in esame, si discute infatti se essa possa essere qualificata giuridicamente come esclusione, agevolazione o altro<sup>139</sup>. La legge del 2009, all’art. 12 stabilisce che le modalità di finanziamento delle funzioni fondamentali dei Comuni sono costituite anche dalla imposizione immobiliare, con esclusione della tassazione patrimoniale sull’immobile adibito ad abitazione principale del soggetto passivo. In base al dettato normativo sembrerebbe trattarsi di una esclusione espressa voluta dal legislatore statale.

Un dato significativo al fine di dirimere la questione, è possibile ritrovarlo nell’assunto della Legge di Stabilità per il 2014 (già citata), in base al quale viene assimilata all’abitazione principale anche l’abitazione posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia da cittadini non residenti nel territorio dello Stato, a condizione che non risulti essere stata locata.

---

c) alla casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio;

d) a un unico immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, posseduto, e non concesso in locazione, dal personale in servizio permanente appartenente alle Forze armate e alle Forze di polizia ad ordinamento militare e da quello dipendente delle Forze di polizia ad ordinamento civile, nonché dal personale del Corpo nazionale dei vigili del fuoco, e, fatto salvo quanto previsto dall’articolo 28, comma 1, del decreto legislativo 19 maggio 2000, n. 139, dal personale appartenente alla carriera prefettizia, per il quale non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica».

<sup>139</sup> Sulla questione si v. *ex multis* S. CINERI, *Guida al federalismo fiscale*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 13, 2011; D. BORDINI, *IMU: la nuova imposta municipale*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 13, 2011; L. LOVECCHIO, *Prime riflessioni sui tributi del federalismo comunale*, in *Boll. Trib.*, 20, 2011; A. BUSANI, *Manuale dell’Imu*, Ipsoa, Milano, 2012; R. ARTONI, *Finanza pubblica*, Egea spa, 2014; A. BUSANI, *Manuale dell’IMU*, Milano, 2012; S. D’ANDREA, *Enti non commerciali: esenzione IMU*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 16, 2012.

Proprio tale aspetto è stato oggetto di critiche, in base alle quali si perderebbe così la corrispondenza tra i soggetti che finanziano e quelli che usufruiscono dei servizi posti in essere dall'ente comunale.

Allo stato attuale, la Legge di Bilancio per l'anno 2017 ha confermato le disposizioni in vigore da due anni, per cui l'abitazione principale è ormai definitivamente esente da Imu, a patto che siano rispettati i criteri previsti dalla legge. La normativa in materia fiscale applicabile all'abitazione principale è automaticamente estesa anche alle sue pertinenze, difatti anche ai fini Tasi l'esenzione è riconosciuta a non più di tre pertinenze (C/2, cantine e soffitte, C/6, box, C/7, tettoie e posti auto scoperti). Resta ferma l'esclusione dell'esenzione per gli immobili accatastati nelle categorie che contraddistinguono gli immobili di lusso.

Sempre in tema di tributi aventi come presupposto il possesso di un bene immobile, l'art. 11 del d.lgs. n. 23 del 2011 aveva riconosciuto al Comune anche la facoltà di istituire l'imposta municipale secondaria (IMUS): tributo che avrebbe dovuto sostituire la tassa ed il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, l'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni, il canone per l'autorizzazione alla installazione dei mezzi pubblicitari.

La disciplina della c.d. Imus doveva essere contenuta in un regolamento governativo da adottare previa intesa tra la Conferenza Stato-Città ed Autonomie Locali, sulla base dei criteri direttivi stabiliti nel citato decreto sulla fiscalità municipale.

Presupposto dell'imposta in questione avrebbe dovuto essere ancorato all'occupazione di spazi appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei Comuni nonché degli spazi sottostanti e sovrastanti il suolo pubblico anche ai fini pubblicitari. Mentre il soggetto passivo sarebbe stato colui che effettua l'occupazione, ed in caso di occupazione realizzata con impianti pubblicitari, dovrebbe essere stato obbligato in solido anche l'utilizzatore dell'impianto.

Ma l'Imus è stata abolita ancor prima di nascere: la nuova imposta, introdotta dall'articolo 11 del d.lgs. 23 del 2011 sarebbe dovuta entrare in vigore nel 2016, non appena emanato il regolamento governativo di concerto con la Conferenza Stato-Città ed Autonomie Locali, però con la legge di Stabilità del 2016, l'Imus è stata abolita, prima ancora di entrare in vigore.

### **2.3. L'imposta comunale unica (IUC)**

L'imposta unica comunale (IUC) si basa su due presupposti impositivi, uno riguarda il possesso di immobili ed è collegato alla loro natura ed al valore, mentre l'altro è collegato alla erogazione ed alla fruizione di servizi comunali<sup>140</sup>.

In virtù di quanto statuito dall'art. 1, comma 639 della legge 147/2013, la Iuc si compone dell'imposta municipale propria (Imu), che ha natura patrimoniale, dovuta, come si è visto, dal possessore di immobili, escluse le abitazioni principali, e di una componente riferita ai servizi, che si articola nel tributo per i servizi indivisibili (Tasi), a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile, e nella tassa sui rifiuti (Tari), destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore.

Per ciò che concerne il primo dei presupposti (il possesso di un immobile), esso è legato al valore ed alla natura dell'immobile, mentre il secondo presupposto riguarda l'erogazione e la conseguente fruizione dei servizi comunali. Al verificarsi di uno dei presupposti sorge l'obbligazione tributaria relativa ad una o più componenti del tributo.

Alla duplicità dei presupposti corrisponde una diversità di soggetti passivi delle diverse componenti in cui si articola il tributo. Infatti, mentre l'imposta patrimoniale colpisce il possessore degli

---

<sup>140</sup> Sulla disciplina Iuc in generale si v. S. ZEBRI, *Il regolamento IUC, Tari, Tasi*, in *AziendItalia finanza e tributi*, 4, 2014.

immobili, quella relativa ai servizi è a carico dell'utilizzatore, per ciò che concerne la Tari, e sia del possessore che dell'utilizzatore per la Tasi.

Il prelievo nasce quindi con l'intento di far contribuire al sostegno dei servizi comunali indivisibili anche soggetti che, pur usufruendo degli stessi, non sono tenuti al versamento di altri tributi comunali. Si pensi al caso di persone non residenti nel comune che tuttavia hanno in locazione immobili nello stesso ubicati, le quali non rientrano né tra i soggetti passivi dell'Imu (in quanto non possessori di immobili) e neppure tra coloro i quali sono tenuti al versamento dell'addizionale comunale all'IRPEF che, come noto, è distribuita ai comuni sulla base del domicilio fiscale dei contribuenti (di norma coincidente con la residenza anagrafica), oppure ad attività economiche utilizzatrici di immobili non titolari di alcun diritto reale sugli stessi.

Proprio per l'eterogeneità dei presupposti impositivi e dei soggetti passivi, nonché delle finalità di ciascuna componente della Iuc, destano molte perplessità sulla reale unicità del suddetto prelievo che in realtà, dall'esame della norma, appare più che altro un "cappello comune" che il legislatore ha voluto attribuire a tre tributi aventi discipline e caratteri molto diversi. Anche le stesse norme della legge n. 147 del 2013, che disciplinano la dichiarazione e il versamento, sembrano non avallare l'unitarietà del tributo.

I commi da 682 a 703 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2014 dettano una serie di norme riguardanti l'imposta unica comunale nel suo complesso e, quindi, concernenti tutte e tre le sue componenti. Va tuttavia precisato che in base al comma 703 "l'istituzione della IUC lascia salva la disciplina per l'applicazione dell'IMU". Ciò fa ritenere che tutte le norme di carattere generale concernenti il nuovo prelievo non modificano le disposizioni di disciplina dell'imposta municipale propria la quale, seppure componente della Iuc, pare continuare a vivere di vita autonoma.

L'elemento di novità dell'imposta unica comunale è l'introduzione della Tasi, prelievo che nelle intenzioni del legislatore deve

finanziare i servizi indivisibili dei comuni, vale a dire quelli erogati alla collettività nel suo complesso e per i quali non è possibile individuare l'intensità della loro fruizione da parte di ogni singolo cittadino (come ad esempio la pubblica illuminazione, la polizia locale, le manutenzioni stradali e del verde pubblico, ecc.), secondo il modello della "service tax".

Il nuovo prelievo prende il posto della maggiorazione alla Tares, introdotta dall'art. 14, comma 13, del d.l. 201/2011 (articolo abrogato dall'art. 1, comma 704, della legge 147/2013) dal 1° gennaio 2013, la quale, secondo il modello originario, costituiva una sorta di "addizionale" alla Tares destinata a finanziare i servizi indivisibili dei comuni. Finalità tuttavia venuta presto meno con la sua trasformazione in un tributo di competenza erariale (art. 10, comma 2, d.l. 35/2013 e art. 1, comma 680, legge 147/2013).

Le componenti costitutive della Iuc possono suddividersi in patrimoniale (per la parte imputata alla Imu, a carico dei possessori di immobili) e quella imputata ai servizi (a carico sia del possessore di immobili, sia dell'utilizzatore); data l'eterogeneità delle componenti, l'aliquota massima complessiva dell'Imu e della Tasi non può superare i limiti prefissati per la sola Imu e la base imponibile è sempre costituita dagli immobili posseduti.

Il presupposto applicativo è individuato dalla legge nel "possesso" di immobili; l'art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992 e l'art. 13, comma 2, del d.l. n. 201 del 2011 operano un distinguo tra fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli. I primi sono qualificati come unità iscritte al Catasto Edilizio Urbano, mentre le aree fabbricabili sono quelle utilizzabili a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali, adottati dal Comune, per quanto riguarda infine i terreni agricoli, essi sono quelli adibiti all'esercizio di attività agricola, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi gli immobili strumentali all'attività d'impresa o professionale.

Soggetti passivi della componente Imu della Iuc, a norma dell'art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011, sono i proprietari di

immobili, titolari di un diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie, i concessionari (in caso di concessioni di aree demaniali) ed i locatari (in caso di locazione finanziaria).

La base imponibile della componente Imu è costituita dal valore dell'immobile determinato in base alle regole già previste per l'Ici (art. 5, commi 1, 3, 5 e 6, d.lgs. n. 504 del 1992 ed art. 13, commi 4 e 5, d.l. n. 201 del 2011), che prevedono l'applicazione di un'aliquota alla rendita catastale. La seconda componente Iuc è costituita dalla Tari<sup>141</sup>, il cui presupposto, come già si è avuto modo di vedere, è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani, ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie non operative e le aree comuni condominiali di cui all'art. 117 c.c. non detenute o occupate in via esclusiva.

La Tari è corrisposta in base ad una tariffa, commisurata ad anno solare coincidente con un'autonoma obbligazione tributaria, la quale viene determinata in base al c.d. metodo normalizzato secondo i criteri stabiliti dal d.P.R. n. 158 del 1999, e cioè la copertura dei costi relativi al servizio di smaltimento, sulla base delle spese dell'anno precedente. In alternativa, la tariffa può essere commisurata alla quantità ed alla qualità dei rifiuti prodotti, in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte nonché al costo del servizio sui rifiuti. In ogni caso la tariffa deve essere tale da assicurare la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio relativi al servizio, difatti si noti che il tributo in questione non è dovuto per quella porzione di immobile in cui vengono prodotti rifiuti che per la loro natura speciale non possono essere smaltiti tramite il servizio ordinario offerto dall'ente comunale, ma per il cui smaltimento il produttore deve provvedere a proprie spese (dandone prova)<sup>142</sup>.

---

<sup>141</sup> Sulla disciplina Tari si v. G. GIRELLI, *La liquidazione dei tributi destinati a finanziare la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani*, in *Riv. Dir. Trib.*, 5, 2014.

<sup>142</sup> Le previsioni sono contenute nell'art. 1, comma 659 e 682 della legge n. 147 del 2013. Le amministrazioni comunali hanno l'ampia facoltà di regolamentare riduzioni ed esenzioni, ma non solo in base a quanto prevede la stessa legge n. 147/2013, ovvero a quanto prevede l'art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997: in tema di

La Tari è un tributo c.d. *full cost recovery*, nel senso che vi è autocopertura del servizio tramite lo stesso gettito del tributo, ciò comporta come conseguenza che in caso di agevolazioni queste non sarebbero a carico del bilancio comunale, ma dei soggetti passivi del tributo. Tutti i contribuenti Tari concorrono alla spesa del servizio ed alla assegnazione delle riduzioni all'interno della stessa tassa, però la copertura delle agevolazioni può essere finanziabile con risorse alternative rispetto al gettito della stessa Tari, in special modo quando le agevolazioni non si risolvano in una minore produzione di rifiuti e quindi in un minor costo del servizio<sup>143</sup>.

Il terzo tributo a base immobiliare è costituito dalla Tasi (tributo sui servizi indivisibili), collocato dalla legge di stabilità per il 2014 all'interno della Iuc, il cui gettito nello specifico è destinato a finanziare i costi della manutenzione del verde pubblico e delle strade comunali, l'arredo urbano, l'illuminazione pubblica e l'attività svolta dalla polizia locale.

Il relativo presupposto è dato dal possesso o dalla detenzione a qualsiasi titolo di fabbricati, compresa l'abitazione principale e di aree edificabili come definiti ai fini Imu ad eccezione, in ogni caso, dei terreni agricoli (art. 1, comma 669, della legge 147 del 2013, come modificato dall'art. 2 del d.l. n. 16 del 2014); ed i soggetti passivi sono sia il possessore che l'utilizzatore dell'immobile.

Nel caso in cui l'immobile sia occupato da un soggetto diverso dal titolare del diritto reale sull'unità immobiliare, questo e l'occupante

---

prelievo sui rifiuti, la regolamentazione comunale deve altresì conformarsi a quanto prevede l'art. 198 del d.lgs. n. 152 del 2006.

<sup>143</sup> La legge finanziaria per il 2014 ha infatti previsto all'art. 659 che «Il comune con regolamento di cui all'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, può prevedere riduzioni tariffarie ed esenzioni nel caso di: a) abitazioni con unico occupante; b) abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo; c) locali, diversi dalle abitazioni, ed aree scoperte adibiti ad uso stagionale o ad uso non continuativo, ma ricorrente; d) abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano la dimora, per più di sei mesi all'anno, all'estero; e) fabbricati rurali ad uso abitativo» ed al seguente comma 660 che «Il comune può deliberare, con regolamento di cui all'articolo 52 del citato decreto legislativo n. 446 del 1997, ulteriori riduzioni ed esenzioni rispetto a quelle previste alle lettere da a) ad e) del comma 659. La relativa copertura può essere disposta attraverso apposite autorizzazioni di spesa che non possono eccedere il limite del 7 per cento del costo complessivo del servizio. In questo caso, la copertura deve essere assicurata attraverso il ricorso a risorse derivanti dalla fiscalità generale del comune stesso».

sono titolari di un'autonoma obbligazione tributaria. L'occupante verserà la Tasi nella misura, stabilita dal Comune, compresa tra il 10% ed il 30% dell'ammontare complessivo della Tasi<sup>144</sup>.

La restante parte è corrisposta dal titolare del diritto reale sulla unità immobiliare.

È lasciata la possibilità all'ente comunale di prevedere riduzioni ed esenzioni tramite regolamento, nei casi di: abitazioni con unico occupante; abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo; locali, diversi dalle abitazioni, ed aree scoperte adibiti ad uso stagionale o ad uso non continuativo ma ricorrente; abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano la dimora, per più di sei mesi all'anno all'estero; fabbricati rurali ad uso abitativo.

Il regolamento che andrà a disciplinare tali fattispecie, dovrà comunque tener conto della capacità contributiva del soggetto passivo ed individuare i servizi indivisibili fornendo indicazione analitica, per ciascuno dei servizi forniti, dei relativi costi alla cui copertura è finalizzato il gettito della Tasi.

### **3. Territorialità, rapporto tra servizio e tributo locale: il caso Tares**

La territorialità è un elemento cardine per la finanza locale: rappresenta la *ratio* stessa dell'esigenza che ha mosso il legislatore

---

<sup>144</sup> La Tasi potrebbe essere ritenuta un'imposta patrimoniale a tutti gli effetti, ma il comma 681 prevede che l'occupante versi, quale autonoma obbligazione tributaria, tra il 10% ed il 30% (con ciò mantenendo il collegamento con la refusione del costo dei servizi indivisibili e facendo sperdere il carattere patrimoniale), mentre il comma 676 consente che il Comune, con deliberazione del consiglio comunale, adottata ai sensi dell'art. 52 del d.lgs. n. 446/1997, può ridurre l'aliquota fino all'azzeramento, e quindi non può modulare in base alla categoria di obbligato, se cioè inquilino piuttosto che possessore. In tal senso, difatti, la Corte dei Conti afferma, al riguardo: «La base imponibile è il valore (catastale) dell'immobile, il contribuente è di fatto quasi solo il proprietario (gli inquilini sono chiamati a pagare soltanto il 10% dell'imposta, aumentabile dai comuni fino al 30%). La Tasi, in altri termini, continua a configurarsi prevalentemente come tassa patrimoniale» così, Corte dei Conti, audizione davanti alle Commissioni riunite finanze e bilancio, Camera dei deputati, 21 marzo 2014.

tributario a prevedere un sistema di imposizione che parte ed arriva all'ente locale. Il motivo per cui la territorialità incardina un tassello fondamentale nel quadro dell'impianto della fiscalità periferica sta proprio nel fatto che la vicinanza dell'ente al territorio comporta una maggiore consapevolezza delle problematiche, una migliore gestione delle risorse, un rapporto diretto tra contribuente-servizio-tassa.

Caso emblematico della rapporto tra territorio, servizio e contribuente è rappresentato dal tributo imposto sullo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, tributo che ha subito una lunga evoluzione normativa nel corso degli anni.

La Tarsu è stata sostituita, a decorrere dal 1° gennaio 2014, dalla Tari, tassa ricompresa nella Iuc, Imposta unica municipale. La nuova imposta conserva tuttavia presupposti e modalità di determinazione della tassa soppressa, alla quale la legge rimanda per la determinazione del nuovo tributo. La Tarsu (Tia/Tares) era l'importo dovuto al Comune da cittadini, enti ed aziende in virtù del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti<sup>145</sup>.

L'importo era addebitato al contribuente in base ai metri quadri dell'immobile, tenendo conto delle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti.

Venendo dunque all'analisi normativa del prelievo tributario in questione, è bene ricordare che esso fu istituito dalla legge del 20 marzo 1941, n. 366, mediante la quale il legislatore ha operato una radicale riforma della previgente disciplina in materia contenuta nel regio decreto del 1931, n. 1175, c.d. T.U.F.L., la quale prevedeva un corrispettivo per il ritiro ed il trasporto dei rifiuti domestici.

Le successive modifiche, pur mantenendo inalterato per gran parte l'impianto generale del tributo, hanno reso più marcata ed evidente la natura di "tassa" mediante il consolidamento del rapporto tra la

---

<sup>145</sup> Sulla distinzione tra la natura di tributo, canone o entrata di diritto privato in materia di rifiuti, si v. C. PENNAROLA, *La tariffa di igiene ambientale (TIA) tra diritti, canoni e contributi non assoggettabili ad IVA*, in *Rivista Giuridica dell'Edilizia*, 3, 2016.

sua corresponsione e la prestazione del servizio pubblico di rimozione dei rifiuti.

Ad oggi, la legge quadro di riferimento in materia di rifiuti è individuabile nel d.lgs. n. 22 del 1997, c.d. Decreto Ronchi, i cui principi ispiratori sono orientati alla salvaguardia ambientale. Tale norma, in attuazione del diritto eurounitario<sup>146</sup>, tende ad una diversa conduzione del servizio rispetto al passato: la fase di smaltimento risulta ormai residuale, mentre di focale importanza è la gestione finalizzata alla limitazione della produzione di materiali di scarto ed il reimpiego nei cicli produttivi, incentivando il recupero mediante il riutilizzo, il riciclaggio e la produzione di energia.

Emerge dunque la complessa stratificazione ed eterogeneità della disciplina Tarsu: dalla fonte statutale, ai decreti interministeriali ed infine alla regolamentazione comunale. Ciò pone dubbi di non poco momento in ordine alla pratica applicazione del tributo, in special modo sui presupposti di applicazione.

La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani rappresentava il *quantum debeatur* che il Comune richiedeva a fronte del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti sul proprio territorio.

La norma individuava, quale presupposto per l'applicazione della Tarsu e della Tia, l'occupazione di locali ed aree scoperte che si trovano sul territorio del Comune: sono infatti tassati i locali di immobili adibiti a qualsiasi destinazione, con le relative pertinenze (ad esempio il c.d. box), e le aree scoperte che non siano accessorie o pertinenziali (come le cantine, i locali di sgombero, le scale di accesso, ecc.).

A titolo di esempio, è tassabile il giardino, ma non il posto macchina scoperto (cioè la parte di cortile condominiale utilizzata come parcheggio privato). Tale regola non vale per le aree utilizzate per attività economiche (ad esempio il cortile di una fabbrica), che sono invece sempre tassate.

La tassa e la tariffa si calcolano in base alla superficie dei locali, delle aree scoperte (cortili, giardini, ecc.), delle parti di condominio

---

<sup>146</sup> Direttive n. 91/156/CEE sui rifiuti, n. 91/689/CEE sui rifiuti pericolosi e n. 94/62/CE sugli imballaggi e rifiuti di imballaggio.

detenute in via esclusiva (caso, in sé, abbastanza raro), non sono soggette le aree pertinenziali meramente accessorie, fatta eccezione per le aree a verde. La Tarsu e la Tia sono sostituite, a decorrere dal 2013, dalla Tares, cioè dalla tassa rifiuti e servizi: si tratta di un tributo con caratteristiche sostanzialmente riconducibili a quelle della Tarsu, avendo come presupposto l'occupazione, il possesso, la detenzione di locali e aree suscettibili di produrre rifiuti.

Il presupposto applicativo della norma è la tassabilità delle zone in cui vengono prodotti i rifiuti poi smaltiti dal servizio comunale, ne consegue che non sono tassabili gli spazi improduttivi di rifiuti, in base al criterio della “non utilizzabilità” dei locali e delle aree<sup>147</sup>. Tale indisponibilità deve tuttavia dipendere da condizioni oggettive, cosicché, ad esempio, un'abitazione priva dei requisiti di abitabilità (mancanza di allacciamenti elettrici, idrici e fognari, ecc.) non è soggetta all'imposta, mentre un locale che disponga di tali infrastrutture è comunque tassabile, anche se materialmente inutilizzato. Sono pertanto esenti dalla tassa in oggetto: le parti condominiali, non utilizzate in via esclusiva (come l'androne, o le scale di accesso); i locali e le aree in cui non è prevista la produzione di rifiuti urbani; i locali dove è oggettiva l'impossibilità di produrre rifiuti in maniera autonoma (come solai e cantine); i locali dove, in specifiche circostanze temporali, non è possibile produrre rifiuti.

Sta all'autonomia del Comune la possibilità, poi, di stabilire riduzioni ed esenzioni, in base alla capacità contributiva della famiglia, secondo gli indicatori del modello ISEE.

Tra le cause di esclusione della tassa l'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993 contempla la produzione di rifiuti speciali, tossici e nocivi. Alla luce della nuova classificazione dei rifiuti sono escluse dall'applicazione della tassa le superfici produttive di rifiuti speciali non assimilati dal comune ai sensi dell'art. 21, comma 2, lett. g),

---

<sup>147</sup> Si v. L. MERCATI, *La natura giuridica della tariffa di igiene ambientale*, in *Rivista giuridica del Mezzogiorno*, 25, 2011; E. CORALI, *Federalismo fiscale e Costituzione: essere e dover essere in tema di autonomia di entrata e di spesa di regioni ed enti locali*, Giuffrè, 2010.

del d.lgs. n. 22 del 1997 o non assimilabili e le superfici produttive di rifiuti definiti pericolosi<sup>148</sup>.

Quest'ultima causa di esclusione dalla tassa delle superfici opera senza che l'utente sia gravato dall'onere di dimostrare la produzione di rifiuti speciali non assimilati o pericolosi.

Il comma 5 dello stesso art. 62 prevede, infine, l'esclusione dalla tassa di locali ed aree, scoperte per i quali non sussiste l'obbligo di conferire i rifiuti solidi urbani in regime di privativa comunale in conseguenza di norme legislative o regolamentari, di ordinanze in materia sanitaria, ambientale o di protezione civile o di accordi internazionali riguardanti organi di Stati esteri.

Vista la delega conferita dalla legge statale alla potestà regolamentare locale, l'attenzione deve necessariamente spostarsi anche sul più vasto versante (seppur già esaminato nei precedenti paragrafi) dei limiti dell'autonomia locale in campo tributario, e nello specifico della potestà regolamentare degli enti territoriali in assenza di specifici dettami legislativi gerarchicamente superiori.

Venendo ad esaminare il presupposto impositivo del tributo oggetto della presente analisi, bisogna rilevare che la materia non risulta di agevole comprensione, difatti è stata più volte oggetto di elaborazioni e modifiche, nonché sede di accesi dibattiti giurisprudenziali.

Fonte normativa, ai fini della individuazione del presupposto applicativo del tributo, è l'art. 62 del d.lgs. n. 507/1993, il quale dispone che «la tassa è dovuta per l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, situati nelle zone del territorio comunale in cui il servizio è istituito ed attivato o, comunque, reso in maniera continuativa».

Appare notevole lo sforzo legislativo di comprendere in un'unica norma tutte le eterogenee fattispecie che potrebbero verificarsi, nella consapevolezza delle difficoltà che si incontrano nell'applicazione del tributo in questione. Proprio nell'ottica della

---

<sup>148</sup> La c.d. pericolosità viene definita in base all'elenco di cui all'Allegato D, alla parte quarta, del d.lgs. n. 152 del 2006, sulla base degli Allegati G, H e I della stessa parte quarta.

diversità delle ipotesi applicative, ed in linea con il sistema dell'autonomia tributaria degli enti territoriali, lo stesso legislatore obbliga i Comuni ad emanare apposito Regolamento in cui devono indicarsi: la classificazione dei locali e delle aree in categorie, la graduazione delle tariffe ridotte, le agevolazioni, le esenzioni e le modalità di applicazione dei parametri di calcolo delle tariffe, i limiti delle zone di raccolta obbligatoria, l'eventuale estensione del servizio a zone con insediamenti sparsi, l'organizzazione e le modalità di effettuazione del servizio.

Detta entrata, data la sua struttura ed i presupposti applicativi previsti per essa, viene giuridicamente classificata come "tassa", in tal modo distinguendosi dalla nozione comune di "imposta": quest'ultima si caratterizza per il fatto che il suo presupposto è realizzato dal soggetto passivo, è espressione di capacità economica e non è legata ad una determinata prestazione posta in essere dall'ente comunale. Al contrario, la nozione di "tassa" si caratterizza proprio per la sua correlazione con la fruizione di uno specifico servizio erogato dal Comune<sup>149</sup>.

Sulla natura giuridica di tassa (e non di corrispettivo) più volte si è pronunciata la Corte Costituzionale<sup>150</sup>, la quale ha chiarito che la Tia, nonché la Tarsu, non costituisce una entrata patrimoniale di diritto privato, per l'ente comunale, ma è il gettito di un tributo, con tutte le conseguenze del caso (*in primis* la giurisdizione tributaria).

Infatti, al fine di rimarcare in modo più incisivo il carattere di "tassa" del tributo, l'art. 59 del citato decreto stabilisce che in casi

---

<sup>149</sup> Si veda, sul punto, G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, 2017; nonché F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Utet, 2017, ed in particolare sulla nozione di tassa si v. F. FICHERA, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. Trib.*, 1, 2007, in cui l'A. con riferimento alla tassa sullo smaltimento dei rifiuti solidi urbani sostiene che «si tratta di una prestazione coattiva, obbligatoriamente prevista dalla legge, a cui il singolo è tenuto per la disponibilità di locali che abbiano l'attitudine a produrre i rifiuti urbani e non solo in ragione della quantità o qualità dei rifiuti prodotti, ma anche in ragione di un utilizzo universale del servizio. Siamo molto lontani dallo schema negoziale. L'insieme di tratti appena evidenziati piuttosto convincono, indipendentemente dal cambio di denominazione, del carattere di tributo della prestazione e precisamente di tassa per il riferimento che la legge fa ad un rapporto che si instaura tra singolo e pubblica amministrazione».

<sup>150</sup> In tal senso, *ex multis*, Corte Cost. sent. n. 238 del 2009, n. 210 del 2010, n. 300 del 2009, n. 130 del 2008, n. 64 del 2008.

di mancata istituzione, attivazione, irregolare o insufficiente svolgimento del servizio, la tassa è dovuta in misura non superiore al 40% della tariffa, da determinare in relazione al punto più vicino di raccolta rientrante nella zona perimetrata o di fatto servita.

Ciò denota uno stretto rapporto tra fruizione del servizio e corresponsione del *quantum* dovuto in base alla rilevazione pratica dei presupposti applicativi del tributo; in altri termini la pretesa tributaria azionata dal Comune non può essere supportata per la mera istituzione del servizio, ma si rende necessario un *quid pluris*, e cioè l'effettivo ed efficace funzionamento dello stesso, la concreta possibilità dell'utente di poter usufruire del servizio<sup>151</sup>.

Indubbiamente, come più volte affermato dalla Corte di Cassazione, la ragione istitutiva del prelievo è quella di permettere alle Amministrazioni locali di soddisfare gli interessi generali della collettività, ma è pur vero che il tributo è dovuto anche per la considerazione della possibilità effettiva di fruizione del servizio: si tratta di una tassa, dovuta anche in caso di irregolare svolgimento della raccolta dei rifiuti<sup>152</sup>.

Orbene, una chiave di lettura data in tal senso, porta ad un'agevole interpretazione del comma 3 dell'art. 62 della norma esaminanda, il quale così statuisce: «Nella determinazione della superficie tassabile non si tiene conto di quella parte di essa ove per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione si formano, di regola, rifiuti speciali, tossici o nocivi, allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori stessi in base alle norme vigenti. Ai fini della determinazione della predetta superficie non tassabile il Comune può individuare nel regolamento categorie di attività produttive di rifiuti speciali tossici o nocivi alle quali applicare una percentuale di riduzione rispetto alla intera superficie su cui l'attività viene svolta».

---

<sup>151</sup> Cfr. *ex multis*, già Cass. n. 995 del 4 febbraio 1987.

<sup>152</sup> Sul punto si v. F. PICA, A. PIERINI e S. VILLANI, *Le entrate tributarie dei Comuni dal 2007 al 2012: crisi economica, «federalismo» e Mezzogiorno*, Rivista economica del Mezzogiorno, 4/2013; A. URICCHIO, *Spunti per una ricostruzione dei contributi ai consorzi obbligatori in materia di rifiuti come tributi ambientali di scopo*, in Annali del Dipartimento jonico, 2016, anno IV.

Quella descritta dalla norma citata è una esclusione prevista *ex lege*: le superfici destinate a produrre rifiuti speciali non sono imponibili ai fini Tares a prescindere dalla circostanza che il contribuente dimostri o meno di aver adempiuto ad obblighi o adempimenti prescritti per diverse finalità, come ad esempio per la tutela ambientale<sup>153</sup>.

Ciò è dimostrato anche dal fatto che qualora l'ente locale fornisca il servizio di smaltimento dei rifiuti speciali, trattandosi di un servizio non coperto da un regime di privativa comunale, esso opera in un mercato in concorrenza con gli altri operatori ed il corrispettivo di tale prestazione assume la natura di "prezzo" e non di "tassa".

Come già chiarito dalla sentenza in commento, la disciplina dei rifiuti speciali va analizzata ponendo una fondamentale premessa: tale tipologia di rifiuti segue il procedimento di tassazione come rifiuti ordinari solo se vi è un'assimilazione, altrimenti si applicherà l'esenzione.

Orbene, alla luce della normativa citata, nel caso in cui un contribuente (si pensi a titolo esemplificativo ad un'attività di produzione di materiale ferroso o di prodotti farmaceutici) utilizzi parte della superficie dell'immobile per un'attività che produce rifiuti soggetti allo smaltimento ordinario e parte per attività che produce rifiuti c.dd. speciali: tale contribuente sarà soggetto passivo della Tarsu in regime ordinario per quella parte di superficie destinata all'attività gestionale dell'impresa (come uffici e depositi), mentre si applicherà l'esenzione *ex art. 62 comma 3 del d.lgs. 507/93* per la restante superficie in cui si producono c.dd. rifiuti speciali, che per la loro natura non possono essere ricompresi nell'operazione di assimilazione ai rifiuti solidi urbani, in quanto necessitano di un procedimento di smaltimento differente rispetto a quello ordinario prestato dal Comune.

La *ratio* dell'esclusione dall'applicazione del tributo sta proprio nella mancata correlazione tra la produzione del materiale di scarto ed il servizio di raccolta e smaltimento posto in essere dall'ente

---

<sup>153</sup> Ministero delle Finanze, circolare n. 95, del 22/06/1994.

locale: viene a mancare quel *quid pluris*, che sorregge la pretesa fiscale del Comune.

Un passaggio meritevole di particolare attenzione del procedimento impositivo in oggetto, riguarda l'analisi dei limiti della potestà regolamentare degli enti locali in campo tributario, con specifico riferimento al procedimento di assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti solidi urbani.

Si è già visto che l'opera di assimilazione ricade nell'ambito di competenza dello stesso ente comunale, difatti il d.lgs. 152/2006, all'art. 198, lett. g), prevede che «l'assimilazione, per qualità e quantità, dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani» è stabilita solo attraverso deliberazione comunale.

La deliberazione dell'Ente deve operare l'assimilazione per qualità e quantità, secondo i criteri dettati dallo Stato, così come stabilito dall'art. 195 della stessa norma<sup>154</sup>, secondo cui «sono inoltre di competenza dello Stato: ... e) la determinazione dei criteri qualitativi e quali - quantitativi per l'assimilazione, ai fini della raccolta e dello smaltimento, dei rifiuti speciali e dei rifiuti urbani. Con decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare e del mare, d'intesa con il Ministro dello sviluppo economico, sono definiti, entro novanta giorni, i criteri per l'assimilabilità ai rifiuti urbani».

Ad oggi non risulta ancora emanato un decreto interministeriale che definisca i citati criteri, dunque l'unica norma cui può farsi riferimento è la deliberazione interministeriale del 27 luglio 1984<sup>155</sup>, la quale lascia ampio spazio di manovra ai Comuni sulla determinazione delle tipologie dei rifiuti speciali assimilati, sulla base di una tabella non avente valenza tassativa, che indica chiaramente le tipologie di rifiuti speciali conferibili in discarica e per ciò stesso equiparabili ai rifiuti solidi urbani.

Sul punto, risulta poi necessario richiamare anche il c.d. Decreto Ronchi (legge 22 febbraio 1994, n. 146), perno principale del sistema normativo in materia di rifiuti. Tale norma, in attuazione

---

<sup>154</sup> Modificata da ultimo dall'art. 14, comma 46 della legge n. 241 del 2011.

<sup>155</sup> Decreto attuativo dell'art. 5 d.P.R. n. 915 del 1982.

delle già citate direttive comunitarie, all'art. 39 prevedeva l'espressa abrogazione dell'art. 60 del d.lgs. 507/1993 il quale disponeva, ad ogni effetto, l'assimilazione legale ai rifiuti ordinari urbani dei rifiuti speciali indicati dalla deliberazione interministeriale del 27 luglio 1984.

Ma a seguito di un ulteriore intervento legislativo, anche l'art. 39 è stato oggetto di abrogazione da parte dell'art. 17, comma terzo, della legge 24 aprile 1998, n. 128. Conseguenza principale di tale abrogazione è stata l'immediata applicazione dell'art. 21, comma 2, lett. g), del Decreto Ronchi: «I Comuni disciplinano la gestione dei rifiuti urbani con appositi regolamenti che, nel rispetto dei principi di efficienza, efficacia ed economicità, stabiliscono in particolare: [...] g) l'assimilazione per qualità e quantità dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani ai fini della raccolta e dello smaltimento sulla base dei criteri fissati ai sensi dell'art. 18, comma 2, lett. d)...»<sup>156</sup>.

Allo stato dei fatti, quindi, i Comuni sono tenuti a disciplinare la gestione dei rifiuti con appositi regolamenti, che devono stabilire in particolare l'assimilazione per qualità e quantità dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani: se il rifiuto non è assimilato con apposita delibera o se questa contempla rifiuti *ex lege* non assimilabili, sussiste l'intassabilità prevista dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. 507/1993<sup>157</sup>.

La questione è stata sottoposta più volte all'esame della Corte di Cassazione, la quale, nel confermare l'orientamento giurisprudenziale dominante che riconosce l'intassabilità delle superfici in cui si producono rifiuti speciali, ha anche sostenuto che nonostante il legislatore abbia rimesso alla potestà regolamentare dei Comuni le disposizioni per la concreta applicazione della tassa, non sussiste il potere di incidere sui requisiti per la fruizione dell'esenzione prevista dalla legislazione statale. Di conseguenza, lo smaltimento dei rifiuti speciali, costituendo requisito per

---

<sup>156</sup> Così C. BENTIVENGA e A. CANTALUPO, *La nuova Iuc. Dalla Tares all'Imposta Unica Comunale: cosa cambia dal 2014*, Maggioli, 2014.

<sup>157</sup> Cfr. *ex multis*, Cass. Sez. Trib., sent. 9859/2016.

l'esenzione, deve ritenersi presupposto del regolamento comunale, anche se non esplicitamente contemplato<sup>158</sup>.

La potestà impositiva attribuita al Comune, deve essere, ben inteso, limitata alla mera e concreta applicazione della tassa o della tariffa, senza poter incidere sui presupposti di applicazione della stessa, l'individuazione dei quali è difatti riservata alla legge statale<sup>159</sup>.

Il potere discrezionale dell'ente è circoscritto alla individuazione dei costi da coprire, alla ripartizione tra utenze domestiche e non domestiche, all'articolazione della tariffa in ragione delle caratteristiche delle diverse zone dei territori comunali a seconda della loro destinazione urbanistica<sup>160</sup>. Pertanto, l'indicazione del presupposto del tributo (e la conseguente previsione della esenzione in caso di assenza dello stesso) resta attribuito alla esclusiva competenza statale.

#### **4. Qualificazione fiscale delle entrate degli enti locali: applicabilità dell'Iva**

L'analisi della gestione delle entrate degli enti locali passa anche per la questione della tipologia di prestazioni che sono soggette o meno alla imposta sul valore aggiunto<sup>161</sup>.

L'ente locale, nel momento in cui eroga un servizio o cede un bene, anche nell'ambito delle attività istituzionali svolte a titolo oneroso,

---

<sup>158</sup> Cfr. Cass. sent. n. 775/2011.

<sup>159</sup> P. BORIA, *La potestà regolamentare e l'autonomia tributaria degli enti locali*, in *Riv. dir. trib.*, 5/2013; F. CAROTTI, *La potestà tributaria delle Regioni e degli Enti Locali*, in *Foro it.*, parte V, col. 31, 2010; A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005; V. FICARI, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria 2007*, in *Rass. trib.*, 3/2007.

<sup>160</sup> Cfr. Cons. di Stato, Sez. V, sent. 02/02/2012.

<sup>161</sup> Sul punto si v. A. DAGNINO, *La soggettività tributaria passiva dello Stato e degli altri Enti Pubblici*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2004, 4; L. FERRAJOLI, *L'iva negli enti locali*, II ed., Maggioli, Rimini, 1997; L. FERRAJOLI, *L'iva negli enti locali - Adempimenti generali - Regime delle singole attività - Circolari, risoluzioni e giurisprudenza*, III ed. aggiornata con l. 18 febbraio 1999 n. 28, Maggioli, Rimini, 1999.

viene qualificato come soggetto passivo Iva. D'altronde la stessa normativa in tema Iva dispone espressamente l'applicabilità dell'imposta anche ad enti "pubblici"<sup>162</sup>, e ciò pone questioni di non poco momento: dalla qualificazione dell'attività svolta dall'ente alla qualificazione della tipologia di "entrata" dello stesso.

Secondo il comma 1, dell'art. 4, del d.P.R. n. 633 del 1972, per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività agricole di cui all'art. 2135 e commerciali di cui all'art. 2195 c.c., anche se non organizzate in forma di impresa, oltre alle prestazioni di servizi organizzate in forma d'impresa ma non rientranti nell'art. 2195 c.c. Dunque l'applicabilità o meno dell'imposta porta alla necessità di inquadrare l'ente sia sotto il profilo della soggettività passiva d'imposta alla luce della normativa nazionale e comunitaria, sia come soggetto garante della corretta applicazione dell'imposta, nell'ipotesi in cui lo stesso svolga l'attività a livello solo istituzionale.

Uno dei punti nodali della questione attiene alla qualificazione della tipologia di entrata dell'ente: da ciò ne discende la possibilità di dare applicazione o meno al tributo in oggetto. Nel caso in cui il Comune effettua una cessione di bene o una prestazione di servizi a fronte di un corrispettivo, esso sarà soggetto passivo Iva. Ma il

---

<sup>162</sup> Ai sensi dell'art. 4, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972, per gli enti non commerciali si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali (o agricole). Ciò vale a dire che le operazioni effettuate in ambiti diversi da quello commerciale (o agricolo) non assumono rilevanza ai fini Iva e quindi non si rendono obbligatori gli adempimenti da questa previsti (tenuta dei registri, fatturazione, annotazione, ecc.). Alla regola generale della imponibilità Iva delle sole operazioni compiute nell'esercizio di attività commerciale il legislatore affianca una generica presunzione di "commercialità" introducendo il principio della imponibilità delle attività svolte dall'ente in favore dei soci e da questi remunerate specificamente. Più precisamente si considerano fatte nell'esercizio di attività *commerciali* le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti di enti non commerciali verso pagamento:

- di corrispettivi specifici (non si tratta delle quote ordinarie che pertanto rimangono escluse da Iva);
- di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.

In questo ultimo caso deve essere assoggettata ad Iva la parte differenziale tra contributo ordinario e supplementare.

*discrimen* tra mero corrispettivo (qualificabile come “negoziale”) ed un tributo non è sempre di agevole definizione.

Si è potuto vedere nel corso del lavoro, come gran parte dei tributi locali siano caratterizzati dalla fruizione di un determinato servizio e dalla destinazione del gettito alla copertura del servizio stesso<sup>163</sup>.

Generalmente l'attività svolta dall'ente è estranea dal campo di applicazione del tributo tranne che nella ipotesi in cui l'attività pubblica di cessione di beni e di prestazione di servizi venga esercitata in concorrenza con altri operatori economici, solo in questo caso il Comune dovrà corrispondere l'imposta, al fine di non provocare una distorsione nel sistema economico.

In base a quanto statuito dalla normativa in materia di Iva, il presupposto fondamentale per l'applicazione per determinate attività svolte dagli enti non commerciali è il requisito della “commercialità”: potrà essere assoggettata ad Iva anche un'attività connessa ai bisogni collettivi pubblici indivisibili svolta dal Comune, allorché abbia il carattere della commerciabilità.

---

<sup>163</sup> Sul punto si rimanda al precedente paragrafo, in cui è stata analizzata la disciplina attinente al tributo corrisposto per il servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani, il quale viene qualificato come “corrispettivo” nei casi in cui il Comune offra l'ulteriore servizio di smaltimento dei rifiuti c.dd. speciali.

Sulla questione della rilevanza ai fini Iva del tributo sull'igiene ambientale si v. G. GIANGRANDE, *Ancora sulla natura tributaria della Tia: riconoscimento del privilegio e rilevanza ai fini Iva*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2012, 4, in cui l'A., in commento alla sentenza n. 2320 del 17 febbraio 2012 della Cassazione, sostiene che essa «appare alquanto innovativa, in quanto si discosta dalle precedenti pronunce che riconducono la rilevanza ai fini iva della Tariffa esclusivamente all'esistenza o meno della natura tributaria in capo a tale onere. La Corte sottolinea, testualmente, che *l'assoggettamento ai fini iva dell'importo corrisposto per lo smaltimento dei rifiuti – così come la eventuale natura privatistica del soggetto che gestisce il servizio – prescinde dalla natura tributaria o meno di tale onere*. In tal senso, stabilisce che l'assoggettamento ad iva dell'importo corrisposto non è elemento dirimente per qualificare la natura tributaria dell'onere dovuto, atteso che una simile previsione era stata introdotta quando era ancora in vigore la TARSU, la cui natura tributaria è sempre stata indiscussa. Parimenti, non rileva, per la corretta qualificazione di tributo dell'onere dovuto, la eventuale natura privatistica del soggetto gestore del servizio. La Corte costituzionale riconosce, in particolare, l'assenza del presupposto soggettivo dell'iva esclusivamente qualora l'attività di gestione dei rifiuti sia svolta dai Comuni in veste di pubbliche autorità, e non anche a quella esercitata da una società commerciale aggiudicataria di pubblica concessione».

Si v. ancora sulla questione M. LOVISETTI, *L'individuazione della natura giuridica di un'entrata e le conseguenze in ordine alla giurisdizione, all'individuazione degli atti impugnabili e all'applicabilità dell'iva: il caso della tariffa rifiuti*, in *Corr. Trib.*, 1, 2005; S. CARREA, *L'applicazione dell'Iva sulla Tia, tra diritto interno e diritto dell'Unione Europea*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 5, 2011.

Si pensi, a titolo esemplificativo, al servizio di asilo nido svolto dal Comune: esso diventa servizio rilevante ai fini Iva se non è reso gratuitamente<sup>164</sup>, ma detta attività rientra nel regime di esenzione<sup>165</sup> a causa della rilevante utilità sociale e culturale nei confronti dei cittadini.

Si pensi, ancora, al servizio idrico integrato (distribuzione di acqua, fognatura e depurazione) e somministrazione di energia elettrica, calore-energia e gas: anche qui, se il servizio è reso a fronte di un corrispettivo sarà rilevante ai fini Iva. Nel caso di specie, non sussiste per l'ente l'obbligo di emissione della fattura, se non è richiesta dal cliente-fruitore a norma dell'art. 22 n. 2 del d.P.R. n. 633 del 1972. In dette circostanze l'ente ha la facoltà di optare per l'emissione di bollette-fatture, le quali avranno l'esatto contenuto identico di una normale fattura e ne assolveranno anche le funzioni. Le bollette-fatture, in base a quanto stabilito dagli artt. 23 e 24 d.P.R. n. 633 del 1972, potranno essere annotate cumulativamente nel registro delle fatture<sup>166</sup>.

Si noti come nella fattispecie in esame vi sia una alternanza tra la disciplina pubblicistica e privatistica: se da un lato l'ente locale agisce come un operatore economico privato in regime di concorrenza, vedendosi applicare l'Iva a fronte della percezione di un corrispettivo, dall'altro si applicano di alcuni aspetti del regime pubblicistico di ente impositore, poiché gli viene concessa la facoltà di porre in essere la riscossione mediante ruoli esattoriali. Se l'ente optasse per questa forma di riscossione, la registrazione dei corrispettivi dovrà essere effettuata annotando nell'apposito registro, entro 30 giorni dal compimento della effettiva operazione, l'ammontare dei versamenti eseguiti dall'esattore.

---

<sup>164</sup> La gratuità o l'onerosità del servizio si desume alla luce del comb. disp. dell'art. 4 comma 4 del d.P.R. n. 633 del 1972, la Circolare Ministeriale del 22 maggio 1976 n. 18/360068 e del D.M. del 31 dicembre 1983 relativo alla individuazione delle categorie di servizi pubblici locali a domanda individuale.

<sup>165</sup> L'esenzione viene disposta in base all'art. 10 n. 21 del d.P.R. n. 633 del 1972.

<sup>166</sup> Cfr. A. CARRABINO, *Enti locali: fatture, esonero da scontrino e ricevuta fiscale; contabilità unificata, sezionale o separata - Dichiarazione e detrazione iva*, in *Foro it.*, Rep. 1995.

Orbene, al fine di analizzare la casistica dell'applicazione dell'Iva all'Ente locale, si noti come emergono due tipologie di requisiti principali, che fungono da indicatori per qualificare l'operazione come presupposto o meno dell'imposta.

Il primo riscontro che deve essere effettuato per verificare il posizionamento ai fini Iva dell'ente locale è di natura soggettiva, nel senso che si deve ricercare la sussistenza di quei requisiti connessi alla natura del soggetto che servono a qualificare questo come imprenditore. Nella specie, il requisito da rispettare è solamente quello dell'abitudine dell'attività esercitata, non essendo sempre necessaria, ai fini fiscali, la sussistenza di un'organizzazione imprenditoriale<sup>167</sup>. In altri termini, il soggetto attivo è qualificato imprenditore in senso fiscale senza esserlo anche ai fini civilistici, in quanto il requisito dell'organizzazione, decisivo a tali ultimi fini, non lo è sotto il profilo tributario<sup>168</sup>.

Non è necessario, peraltro, a tal fine, che la funzione organizzativa dell'imprenditore costituisca un apparato strumentale fisicamente percepibile, poiché quest'ultimo può ridursi al solo impiego di mezzi finanziari, sicché la qualifica di imprenditore va attribuita a chi utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi<sup>169</sup>.

Il secondo requisito ha natura oggettiva, dunque al fine di verificare la sussistenza di un'attività rientrante nella c.d. attività d'impresa dell'Ente vengono in considerazione le norme dettate dal Codice civile. In particolare l'art. 2135 c.c. sull'attività agricola, l'art. 2195 c.c. sull'attività industriale di produzione di beni o servizi, attività di trasporto per terra, aria o acqua, attività bancaria o assicurativa, ed attività ausiliarie a quelle appena elencate.

Per qualificare un'attività come imprenditoriale e quindi rilevante ai fini Iva, dal punto di vista soggettivo deve trattarsi di attività abituale, mentre dal punto di vista oggettivo, deve trattarsi di

---

<sup>167</sup> Cfr. A. BALDASSARI, *La soggettività tributaria dello stato e degli enti territoriali in materia di iva e di imposte sui redditi*, in *Foro it., Rep.* 1993.

<sup>168</sup> Cfr. A. CONTRINO, *Incertezze e punti fermi sul presupposto soggettivo dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 3, 2011.

<sup>169</sup> Cfr. Corte di Cassazione, sent. n. 8193 del 29 agosto 1997 e risoluzioni n. 148/E del 20 maggio 2002, n. 204/E del 20 giugno 2002 e n. 273/E del 7 agosto 2002.

un'attività qualificata come imprenditoriale dal Codice civile, non essendo necessarie ulteriori indagini sulle modalità di organizzazione dell'attività stessa.

Il testo unico sull'Iva contiene disposizioni specifiche riguardo gli enti locali all'art. 4, comma 4, in cui si fa riferimento *in primis* agli “enti, pubblici o privati, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali” e poi agli enti che hanno quale oggetto principale attività istituzionali ben precise ma svolgono anche attività non istituzionali (sia commerciali che non). Tale disposizione considera come effettuate nell'esercizio di impresa solo le cessioni di beni e le prestazioni di servizi realizzate nell'esercizio di attività commerciali o agricole<sup>170</sup>. La norma in

---

<sup>170</sup> Art. 4 d.P.R. n. 633 del 1972 «Esercizio di imprese:

Per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 del codice civile, *anche* se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile.

Si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese:

1) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, dalle società estere di cui all'art. 2507 del Codice civile e dalle società di fatto;

2) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da altri enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole.

Si considerano effettuate in ogni caso nell'esercizio di imprese, a norma del precedente comma, anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società e dagli enti ivi indicati ai propri soci, associati o partecipanti.

Per gli enti indicati al n. 2) del secondo comma, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di una unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

Agli effetti delle disposizioni di questo articolo sono considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici, le seguenti attività:

a) cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali,

---

sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona cedute prevalentemente ai propri associati;

- b) erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore;
- c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- d) gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti;
- e) trasporto e deposito di merci;
- f) trasporto di persone;
- g) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; prestazioni alberghiere o di alloggio;
- h) servizi portuali e aeroportuali;
- i) pubblicità commerciale;
- l) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

Non sono invece considerate attività commerciali: le operazioni relative all'oro e alle valute estere, compresi i depositi anche in conto corrente, effettuate dalla Banca d'Italia e dall'Ufficio italiano dei cambi; la gestione, da parte delle Amministrazioni militari o dei corpi di polizia, di mense e spacci riservati al proprio personale ed a quello dei Ministeri da cui dipendono, ammesso ad usufruirne per particolari motivi inerenti al servizio; la prestazione alle imprese consorziate o socie, da parte di consorzi o cooperative, di garanzie mutualistiche e di servizi concernenti il controllo qualitativo dei prodotti, compresa l'applicazione di marchi di qualità; le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dai partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali; le cessioni di beni e prestazioni di servizi poste in essere dalla Presidenza della Repubblica, dal Senato della Repubblica, dalla Camera dei deputati e dalla Corte costituzionale, nel perseguimento delle proprie finalità istituzionali; le prestazioni sanitarie soggette al pagamento di quote di partecipazione alla spesa sanitaria erogate dalle unità sanitarie locali e dalle aziende ospedaliere del Servizio sanitario nazionale. Non sono considerate, inoltre, attività commerciali, anche in deroga al secondo comma:

a) il possesso e la gestione di unità immobiliari classificate o classificabili nella categoria catastale A e le loro pertinenze, ad esclusione delle unità classificate o classificabili nella categoria catastale A10, di unità da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato, di complessi sportivi o ricreativi, compresi quelli destinati all'ormeggio, al ricovero e al servizio di unità da diporto, da parte di società o enti, qualora la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento, personale, o familiare dei beni e degli impianti stessi, ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti, alle suddette condizioni, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni;

b) il possesso, non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate, di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni o titoli similari, costituenti immobilizzazioni, al fine di percepire dividendi, interessi o altri frutti, senza strutture dirette ad esercitare attività finanziaria, ovvero attività di indirizzo, di coordinamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate.

Per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, non si considera commerciale, anche se effettuata verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari, sempreché tale attività sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti indicati nel secondo periodo del quarto comma.

Le disposizioni di cui ai commi quarto, secondo periodo, e sesto si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:

esame è chiara specialmente nel punto in cui statuisce che, in ogni caso, devono essere considerate commerciali anche le attività che in base al Codice civile non sarebbero tali ma lo sono alla luce della normativa in materia di Iva. Si nota, dunque, come venga specializzata la nozione di attività commerciale, individuata (al di fuori di quella delineata dalla normativa civilistica) sulla scorta dei già enunciati requisiti: soggettivo (abitudine) ed oggettivi.

L'ente locale viene per questo considerato "imprenditore" non *tout court*, ma limitatamente all'attività che incarna i requisiti richiesti dalla normativa in materia di Iva, è sufficiente che l'attività svolta sia di natura oggettivamente commerciale. Difatti lo stesso art. 4 citato, elenca una serie di attività che, ancorché esercitate da un ente pubblico, sono qualificate come "commerciali" (a titolo

---

a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;

b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente ogni limitazione in funzione della temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;

e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, secondo comma, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1 gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;

f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Le disposizioni di cui alle lettere c) ed e) del settimo comma non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali e di categoria.

Le disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale di cui all'articolo 111-bis del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si applicano anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto».

esemplificativo si permetta il rinvio a quanto detto in tema di erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore).

Il presupposto oggettivo viene individuato proprio in base alla correlazione tra l'attività del Comune nei confronti del privato e la relativa entrata; si deve pertanto accertare se l'attività rappresenti o meno una tipologia di prestazione in base alla nozione che ne dà la normativa in materia di Iva.

Questa, infatti, assoggetta al tributo le operazioni che si sostanziano in prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti nominati (di opera, di appalto, di trasporto, di mandato, eccetera) ovvero, con carattere di generalità ed onnicomprensività, da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere «quale ne sia la fonte». Fondamentale per l'esistenza del presupposto oggettivo è quindi la corrispettività delle prestazioni, le quali sono legate da un nesso di reciprocità sinallagmatico, trovando l'una la propria ragione giustificatrice nell'altra. Da ciò consegue che solo qualora sussista un rapporto di scambio tra le prestazioni si può essere in presenza di una prestazione di servizi rilevante ai fini dell'Iva, mentre tale rilevanza dovrà escludersi ogni qual volta la corrispettività non esista e la somma di denaro, versata da uno dei due soggetti all'altro, non abbia il carattere del corrispettivo, ma sia invece dovuta a titolo di pura e semplice imposizione tributaria.

Ne segue quindi che, mentre per le entrate di natura non tributaria dell'ente pubblico sussiste il requisito oggettivo dell'imposta sul valore aggiunto, rappresentando esse il compenso di prestazioni di servizio verso corrispettivo (al pari di quanto avviene per le operazioni poste in essere da e tra operatori privati) altrettanto non avviene per le entrate tributarie comunali per le quali la previsione non sinallagmatica del tributo esclude in radice ogni riconducibilità del provento in ambito Iva.

Le attività considerate commerciali, poste in essere dall'ente locale, sono rilevanti ai fini Iva e da ciò ne consegue che il soggetto passivo dovrà rispettare anche tutte le regole proprie della imposta

in esame, come la contabilità, la dichiarazione ed in genere tutti gli obblighi formali<sup>171</sup>.

Come già accennato, però, il *discrimen* tra l'attività istituzionale e l'attività commerciale dell'ente locale non è di agevole definizione. Al fine di individuare la rilevanza commerciale della prestazione per la qualificazione ai fini Iva è necessario compiere una indagine più approfondita e che tenga conto delle circostanze concrete in cui opera il soggetto pubblico.

Il primo *step* delle indagini è svolto sul piano interno, si evince dal combinato disposto del d.P.R. 633/72 e della normativa codicistica che l'attività rilevante ai fini Iva deve essere ricompresa tra quelle descritte dagli artt. 2135-2195 c.c. e deve sussistere al tempo stesso il carattere dell'abitudine da parte del soggetto esercente.

Funge da discriminante, in tal caso, l'oggettiva commercialità o meno ai fini Iva dell'attività svolta dall'Ente: se l'attività è oggettivamente commerciale ai sensi del comma 5, dell'art. 4, del d.P.R. 633/72, allora è rilevante ai fini Iva, mentre nel caso in cui l'attività non sia oggettivamente commerciale, si deve condurre una ulteriore indagine, incentrata sulle disposizioni del Codice civile.

La seconda fase delle indagini si sposta, invece, sul piano del diritto eurounitario.

A tal fine è bene ricordare che l'Iva è un tributo armonizzato, dunque la normativa eurounitaria deve essere considerata prima fonte dell'imposta, non solo per quanto concerne i tratti essenziali, quali soggetti passivi, presupposto o base imponibile, ma anche tutto ciò che attiene agli aspetti procedurali (come ad esempio l'obbligo di contraddittorio) ed impositivi<sup>172</sup>.

---

<sup>171</sup> La corretta individuazione di una attività come commerciale o meno porta alla prima conseguenza di rendere o meno assoggettabili a Iva i corrispettivi incassati nell'esercizio di detta attività, ma porta anche altre conseguenze, non meno importanti, come il rispetto oppure l'esonero da tutti gli obblighi relativi alla tenuta della contabilità Iva, il diritto o meno alla detrazione dell'Imposta addebitata sugli acquisti, con l'eventuale diritto al rimborso dell'Imposta nei casi previsti dall'art. 30 del d.P.R. n. 633 del 1972.

<sup>172</sup> Sul punto si v. M. D. CIOFFI, *La soggettività passiva di regioni ed enti locali ai fini iva - Raffronto tra normativa comunitaria e nazionale*, in *Foro it.*, Rep. 2005.

La normativa eurounitaria ha stabilito che ai fini Iva, gli Stati e gli enti locali non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando in relazione a dette prestazioni percepiscono diritti, canoni, contributi e retribuzioni<sup>173</sup>, sempreché il loro mancato assoggettamento non provochi una distorsione della concorrenza tale da sfalsare il libero mercato. Nell'ambito della normativa nazionale i precetti comunitari sono pressoché integralmente recepiti dall'art. 4 del d.P.R. n. 633/72, secondo il quale sussiste una presunzione assoluta di esercizio di attività d'impresa, ancorché esercitata da Enti pubblici<sup>174</sup>.

La giurisprudenza comunitaria, occupandosi di casi ai limiti tra attività commerciale ed istituzionale, ha sancito che sono esercitate dagli enti pubblici in quanto pubbliche autorità le attività aventi il carattere dell'autoritatività, ovvero, quando l'attività è svolta dagli enti pubblici nell'ambito del regime giuridico loro proprio, escluse

---

<sup>173</sup> Il disposto dell'art. 4, paragrafo 5, della VI Direttiva Cee statuisce che «Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

Se però tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza.

In ogni caso, gli enti succitati sono sempre considerati come soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato D quando esse non sono trascurabili.

Gli Stati membri possono considerare come attività della pubblica amministrazione le attività dei suddetti enti le quali siano esenti a norma degli articoli 13 o 28».

In particolare l'art. 13 dispone espressamente le esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico: servizi postali, ospedalizzazioni e cure mediche, assistenza e sicurezza sociale, protezione dell'infanzia, istruzione, servizi culturali, trasporto di malati o feriti, attività di radiotelevisione diverse da quelle aventi carattere commerciale. Gli Stati membri, a norma del citato art. 13, applicano le esenzioni in modo da prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso. La stessa norma prevede la possibilità per gli Stati di subordinare la concessione ad enti diversi da quelli di diritto pubblico, ma nel concedere tale estensione impone l'osservanza di determinate condizioni, come ad esempio la previsione in base alla quale l'ente deve essere gestito ed amministrato a titolo essenzialmente gratuito da persone che non hanno di per sé o per interposta persona alcun interesse diretto o indiretto ai risultati della gestione. Inoltre le esenzioni non devono essere tali da provocare distorsioni di concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette ad Iva.

<sup>174</sup> Sul punto si v. M. GAMBARDELLA, *L'iva degli enti locali e la sua applicazione secondo la sesta direttiva del consiglio Cee*, in *Foro it.*, Rep. 1991, v. 18.

le attività da essi svolte in base allo stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati<sup>175</sup>.

Dalla normativa e dagli interventi giurisprudenziali si evince, quindi, la non rilevanza ai fini Iva delle attività istituzionali definite tali per legge, al cui perseguimento è preposto lo stesso ente. Per queste delineate attività si esclude qualsiasi presunzione di commercialità, non viene qualificato come “imprenditore” l’ente<sup>176</sup>. L’attività istituzionale svolta dai Comuni si sostanzia in genere, in operazioni che non rientrano nel campo di applicazione dell’Iva, ma che rappresentano invece gli strumenti con i quali gli stessi Enti svolgono le funzioni proprie loro assegnate dalla Costituzione e dalla legge, oltre a quelle delegate loro dalle altre Amministrazioni dello Stato.

---

<sup>175</sup> Corte di Giustizia, Causa C-446/98, 14 dicembre 2000 - *Fazenda Publica/Camara Municipal do Porto*, nonché già Corte di Giustizia 17 ottobre 1989, in pronuncia sulla domanda pregiudiziale sollevata dalla Commissione Tributaria di Piacenza, statuiva che «1) L’art.4, n.5, primo comma della sesta direttiva va interpretato nel senso che le attività esercitate “in quanto pubblica autorità” ai sensi di tale norma sono quelle svolte dagli enti di diritto pubblico nell’ambito del regime giuridico loro proprio, escluse le attività da essi svolte in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori privati. Spetta a ciascuno Stato membro scegliere la tecnica normativa più consona per trasporre nel diritto nazionale il principio del non assoggettamento sancito da detta norma. 2) L’art.4, n.5, secondo comma, della sesta direttiva, va interpretato nel senso che gli Stati membri sono tenuti a garantire l’assoggettamento degli enti di diritto pubblico per le attività che esercitano in quanto pubbliche autorità allorché tali attività possono essere pari esercitate da privati in concorrenza con essi e qualora il loro non assoggettamento sia atto a provocare distorsioni di concorrenza di una certa importanza, ma non hanno l’obbligo di recepire letteralmente tale criterio nel loro diritto internazionale, né di precisare limiti quantitativi di non assoggettamento.

3) L’art.4, n.5, terzo comma, della sesta direttiva, va interpretato nel senso che non impone agli Stati membri l’obbligo di recepire nella loro normativa tributaria il criterio del carattere non trascurabile, inteso come condizione per l’assoggettamento delle attività elencate all’allegato D.

4) Un ente di diritto pubblico può invocare l’art.4, n.5, della sesta direttiva per opporsi all’applicazione di una disposizione nazionale che sancisce il suo assoggettamento all’IVA per un’attività, svolta in quanto pubblica autorità, che non sia elencata nell’allegato D della sesta direttiva, e il cui assoggettamento non sia atto a provocare distorsioni di concorrenza di una certa importanza».

Con successiva ordinanza del 15 novembre 1989 di rettifica, la Corte ha, altresì, affermato che gli Stati membri sono tenuti a garantire che le attività ed operazioni svolte dagli enti pubblici in quanto autorità non siano soggette ad Iva, salvo che non ricadano nelle eccezioni previste dalla direttiva.

<sup>176</sup> Sul punto si v. F. AMATUCCI, *La giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di Iva*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 4, 2015.

Al di fuori delle attività istituzionali, possono invece qualificarsi come “commerciali” quelle attività che posseggono i requisiti sopra menzionati.

Per la determinazione delle attività “commerciali” svolte dagli enti locali, occorre fare un richiamo, oltre a quanto previsto nell’art. 4 del d.P.R. n. 633 del ‘72, anche a quanto precisato dall’Amministrazione finanziaria con la Circolare n. 18/360068 del 22 maggio 1976, in cui è stata fornita un’elencazione non tassativa delle attività di natura commerciale svolte solitamente dagli enti locali<sup>177</sup>, elencazione che comunque costituisce un parametro utile per la verifica caso per caso della commercialità Iva dei servizi comunali.

Viene inoltre, in evidenza anche il D.M. del 31 dicembre 1983 individua esattamente le categorie dei servizi pubblici locali a domanda individuale, per i quali gli enti locali sono tenuti a chiedere la contribuzione degli utenti, anche a carattere non generalizzato.

Il decreto prevede che i Comuni sono tenuti a definire, non oltre la data della deliberazione del bilancio, la misura percentuale dei costi complessivi di tutti i servizi pubblici a domanda individuale che saranno definiti con apposito decreto e che per i servizi pubblici a domanda individuale sono tenuti a richiedere la contribuzione degli utenti<sup>178</sup>, anche a carattere non generalizzato.

---

<sup>177</sup> Secondo il dettato della Circolare n. 18, sono attività rientranti nel campo di applicazione dell’Iva: distribuzione di acqua, gas, elettricità e vapore; servizi connessi; lavorazione e distribuzione di latte; trasporto di persone; trasporto di cose; gestione farmacie; gestione centri sportivi, d’istruzione e culturali, musei e biblioteche e servizi connessi; gestione vie pubbliche e pedaggio; servizi portuali e aeroportuali; gestione autoparcheggi; gestione mense, spacci, bar, dormitori; gestione giochi, teatri, sale di spettacolo; essiccatoi, depositi, semenzai, vivai, mulini, forni, bagni lavatoi; mercati e fiere coperte, mostre, macelli e servizi connessi; fabbricazione e vendita ghiaccio; servizi sanitari e sociali (prestazioni sanitarie e analisi profilassi, disinfezione, disinfestazione, derattizzazione); canili comunali; lavori di studio e ricerca; attività editoriale e tipografica; cessione loculi cimiteriali; servizi d’affissione; operazioni di finanziamento; gestione opifici, caseifici; pesa pubblica; gestione beni demaniali e patrimoniali; cessione prodotti agricoli, forestali e della pesca; servizi resi nell’interesse dei privati e dietro corrispettivo.

<sup>178</sup> L’ente locale in questi casi conserva un’ampia discrezionalità sulla quantificazione del “prezzo” del servizio. Sul punto è intervenuto il Tar Piemonte, con la sentenza n. 1365 del 31 luglio 2014, in un caso avente ad oggetto le mense scolastiche. La qualificazione del servizio quale servizio

Tale decreto, in merito alla definizione di detti servizi, statuisce che per essi devono «intendersi tutte quelle attività gestite direttamente dall'ente, che siano poste in essere non per obbligo istituzionale, che vengono utilizzate a richiesta dell'utente e che non siano state dichiarate gratuite per legge nazionale o regionale» e ne riporta un elenco dettagliato<sup>179</sup>.

Tali categorie di servizi, in particolare, non sono interamente sussidiate dalla finanza pubblica, essendo previsto l'obbligo, al fine della copertura dei relativi costi, per gli enti affidanti di richiedere agli utenti una contribuzione: ciò in coerenza con la volontà legislativa di limitare la gratuità delle prestazioni a quelle sole tipologie tassativamente previste dalla legge.

---

pubblico a domanda individuale sta a significare che l'ente locale non ha l'obbligo di istituirlo ed organizzarlo. Se però decide di farlo, è tenuto per legge, nel rispetto del principio di pareggio di bilancio ad individuare il costo complessivo del servizio e a stabilire la misura percentuale di tale costo finanziabile con risorse comunali, e quindi, correlativamente, a stabilire la residua misura percentuale finanziabile mediante tariffe e contribuzioni a carico diretto dell'utenza (art. 6 comma 1 D.L. 55/1983; art. 172 comma 1 lett. e) D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267). Il Comune gode di amplissima discrezionalità nello stabilire il *quantum* della contribuzione, la legge non pone alcuna limitazione in ordine alla misura massima imputabile agli utenti. La tariffa pagata dall'utente all'Amministrazione a fronte della fruizione di un servizio pubblico a domanda individuale non costituisce il prezzo della singola prestazione, e, in particolare, non è composta dalle sole voci di spesa sostenute dall'Amministrazione per erogare il singolo servizio ma rappresenta la misura della contribuzione dell'utente al costo complessivo sostenuto per il servizio, determinato annualmente dall'Amministrazione, per obbligo di legge, tenendo conto non solo dei costi diretti, ma anche di quelli indiretti. Una volta determinato il costo complessivo del servizio (su base necessariamente previsionale) l'ente valuta, in relazione alle disponibilità di bilancio, la quota parte di esso finanziabile con risorse comunali e quella residua da porre direttamente a carico dell'utenza.

<sup>179</sup> Il D.M. del 31 dicembre 1983 decreta che «ai sensi e per gli effetti dell'art. 6 del decreto-legge 28 febbraio 1983, n. 55, convertito, con modificazioni, nella legge 26 aprile 1983, n. 131, le categorie dei servizi pubblici a domanda individuale sono le seguenti: 1) alberghi, esclusi i dormitori pubblici; case di riposo e di ricovero; 2) alberghi diurni e bagni pubblici; 3) asili nido; 4) convitti, campeggi, case per vacanze, ostelli; 5) colonie e soggiorni stagionali, stabilimenti termali; 6) corsi extra scolastici di insegnamento di arti e sport e altre discipline, fatta eccezione per quelli espressamente previsti dalla legge; 7) giardini zoologici e botanici; 8) impianti sportivi: piscine, campi da tennis, di pattinaggio, impianti di risalita e simili; 9) mattatoi pubblici; 10) mense, comprese quelle ad uso scolastico; 11) mercati e fiere attrezzati; 12) parcheggi custoditi e parchimetri; 13) pesa pubblica; 14) servizi turistici diversi: stabilimenti balneari, approdi turistici e simili; 15) spurgo di pozzi neri; 16) teatri, musei, pinacoteche, gallerie, mostre e spettacoli; 17) trasporti di carni macellate; 18) trasporti funebri, pompe funebri e illuminazioni votive; 19) uso di locali adibiti stabilmente ed esclusivamente a riunioni non istituzionali: auditorium, palazzi dei congressi e simili».

Un ulteriore aspetto problematico attinente all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto agli enti locali riguarda quelli che vengono considerati come "costi promiscui", e cioè gli acquisti di beni e servizi destinati ad essere utilizzati parzialmente, sia per le attività soggette ad Iva, sia per quelle istituzionali.

Il testo unico sull'Iva, all'art. 19 comma 4, prevede che l'Iva corrisposta per costi promiscui sia detraibile in proporzione alla incidenza delle attività soggette ad Iva, incidenza che va determinata in base a criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e dei servizi acquistati, spetterà, così all'ente definire la quota dell'imposta detraibile<sup>180</sup>.

Si pensi, ad esempio, alle spese sostenute per il riscaldamento dei locali di uffici pubblici o scolastici: deve individuarsi un criterio oggettivo per la definizione della quota di spese di riscaldamento imputabile all'esercizio delle attività istituzionali e di quella da attribuire, invece, ai servizi rilevanti ai fini Iva; l'imposta corrispondente alla percentuale della seconda quota può essere portata in detrazione.

---

<sup>180</sup> Sul punto si v. C. BRICCA, *Le regole sulla detraibilità dell'iva da parte degli enti locali*, in *Foro it.*, Rep. 2000, v. 118.

## CAPITOLO III

### LA FINANZA LOCALE NELL'ORDINAMENTO SPAGNOLO

**SOMMARIO:** **1.** Il sistema di finanza locale nell'ordinamento spagnolo. – **2.** La decentralizzazione impositiva spagnola. – **3.** L'impatto locale della Legge di Stabilità spagnola.

#### **1. Il sistema di finanza locale nell'ordinamento spagnolo**

Uno sguardo all'esperienza spagnola in tema di autonomia tributaria decentrata mostra alcune analogie ma anche significative differenze rispetto alla prospettiva italiana.

Si premette che nell'esperienza europea in generale, non vi è riscontro di una finanza locale totalmente autonoma, ciò né nei paesi latini con retaggio napoleonico, né in quelli di origine tedesca. È frequente l'uso di modelli di gestione delle entrate locali basato sul doppio canale delle entrate c.dd. proprie e derivate dai livelli superiori di governo.

Tra i vari sistemi di finanza locale ad oggi presenti nel territorio europeo, quello spagnolo è di certo il più decentrato. È ben nota la tradizione autonomista spagnola, la storia della decentralizzazione locale affonda le sue origini in legislazioni di gran lunga precedenti rispetto al resto d'Europa. La spinta federalista spagnola è stata molto più incisiva rispetto a quelle italiana, ciò ha fatto sì che le varie legislazioni fiscali succedutesi negli anni hanno portato alla elaborazione di un sistema caratterizzato da una spiccata autonomia locale, seppur controllato a livello centrale, ma comunque

compensato dai vari tributi propri, il cui gettito è destinato alle Comunità locali.

Tra il XIX ed il XX secolo in Spagna vigevano due regimi finanziari, uno ordinario ed uno straordinario del paese basco. Il sistema ordinario prevedeva il completo controllo dello Stato centrale, il quale era unico impositore e si occupava anche della riscossione; una volta riscosso il gettito veniva ripartito tra le regioni, sempre ad opera dello Stato centrale.

Il sistema straordinario era, invece, un sistema di separazione tra lo Stato centrale e le regioni: entrambi hanno un proprio sistema di riscossione e proprie entrate.

Nel 1931, la Spagna diventa una repubblica autonomista-federalista, composta da due Stati autonomi, ma nel 1936 a seguito della vittoria di generale Franco viene imposto un regime socialista. Nel 1978 la costituzione, ancora vigente, è di stampo monarchico ma autonomista, si ricordi che essa è intervenuta dopo un quarantennio di totalitarismo franchista ed una breve fase di transizione politica, ha posto le basi per una trasformazione radicale del paese in uno Stato democratico e sociale.

La Carta costituzionale ha dato una soluzione equilibrata ad alcune questioni cruciali nella storia spagnola, come i poteri del monarca, la posizione predominante dell'esercito, l'esistenza della religione di Stato e la contemporanea necessità di garanzia dei diritti fondamentali. Tutto ciò non può che riflettersi sull'andamento della pubblica amministrazione, prima fortemente centralizzata: la gestione della finanza locale risentiva delle pressioni e dei limiti stringenti imposti dallo Stato centrale, le amministrazioni periferiche hanno subito un radicale cambiamento.

Per quanto riguarda l'organizzazione statale spagnola, vi sono 17 Comunità Autonome (una sorta di Regioni), le quali sono poi suddivise in 50 Province e due Città Autonome (Ceuta e Melilla). Originariamente la distribuzione delle competenze tra le Regioni era alquanto disomogenea, per cui si poteva parlare di Regioni di prima e di seconda categoria. Ma ad oggi, a seguito di alcune

revisioni degli Statuti di autonomia, il livello delle competenze è simile per tutte le Regioni, soprattutto dopo il trasferimento della gestione della pubblica istruzione e della sanità avvenuto nel 2004. Tuttavia, per ragioni storiche restano talune notevoli differenze nel sistema finanziario regionale, soprattutto tra i Paesi Baschi e la Navarra e le altre Regioni.

In Spagna vi sono inoltre 8.111 Comuni, le cui funzioni sono stabilite dalla *Ley reguladora e las Bases del Règimen Local* del 2 aprile del 1985, modificata nel 1999 e nel 2003.

I principi generali cui si ispira il sistema pubblico spagnolo sono quattro: stabilità finanziaria, pluriannualità, trasparenza ed efficienza. Al Governo spetta il compito di fissare l'obiettivo della stabilità finanziaria per i tre esercizi successivi, per poi rimetterlo alle Camere per l'approvazione. In questo modo viene individuato sia l'obiettivo complessivo, sia quello di ciascuno dei comparti del settore pubblico: Stato, Comunità autonome, Enti locali e Sistema di sicurezza sociale<sup>181</sup>.

Nonostante le recenti riforme, il sistema fiscale spagnolo resta ancora complicato, il paese nel suo complesso opera su tre livelli: nazionale, regionale e locale (municipale). Le imposte nazionali sono applicate dall'Agenzia spagnola centrale (*Agencia Estatal de Administración Tributaria*), la sua sede è a Madrid, ma la sua valutazione e i centri di raccolta fiscale sono nei capoluoghi della provincia. La tassa regionale viene riscossa da parte dei governi delle Comunità Autonome e le tasse locali da parte delle autorità municipali.

La fonte principale in materia di finanza locale spagnola è la legge c.d. LOFCA («*Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas*»), la legge organica n. 8 del 22 settembre 1980 sul finanziamento delle comunità autonome<sup>182</sup>.

---

<sup>181</sup> Sul punto si v. E. AJA, *Riforma della Costituzione e degli Statuti in Spagna*, in *Federalismi*, 15, 2005; nonché A. FONTE MERLANI, *Il regionalismo spagnolo tra riforma costituzionale e riforma statutaria*, in *Le Regioni*, 1, 2005.

<sup>182</sup> Sull'argomento si v. L. ANTONINI, M. BARBERO e A. PIN, *La legge organica spagnola sulla finanza delle comunità autonome: spunti utili per il federalismo fiscale italiano*, in *Riv. dir. fin. e sc. Fin.*, 1, 2005.

La Lofca è lo strumento mediante il quale lo Stato, esprimendo una volontà unilaterale e non tramite un accordo, stabilisce e definisce il sistema di finanziamento regionale e delimita le competenze finanziarie statali e delle autonomie.

Si tratta di uno strumento facoltativo, perché l'art. 157, comma 3 della Costituzione non dispone l'obbligo bensì la facoltà dello Stato di approvarlo, quindi gli Statuti, che contengono la normativa istituzionale fondamentale di ogni Comunità Autonoma e sono parte integrante dell'ordinamento giuridico, sono espressione di una volontà bilaterale che scaturisce dal patto tra lo Stato e le Comunità Autonome: la loro approvazione viene garantita da un procedimento aggravato, sono fonti rigide, dove la rigidità è finalizzata a difendere i complessi accordi politici conclusi tra Stato e Comunità Autonome. Lo Statuto viene emanato mediante legge organica statutaria, la quale al fine di essere approvata necessita della maggioranza assoluta del Congresso dei Deputati nella votazione finale sull'insieme del testo.

Gli Statuti, così come la Lofca, sono fonti subordinate alla Costituzione ed hanno specifici ambiti di applicazione.

La Lofca è legge generale, di coordinamento ed unità, che definisce il quadro d'insieme e stabilisce le regole di finanziamento, mentre gli Statuti sono leggi particolareggiate in quanto vanno a disciplinare nel dettaglio (e nel rispetto di quanto statuito dalla Lofca) gli aspetti che riguardano le condizioni specifiche del territorio, la gestione amministrativo-finanziaria.

Inizialmente l'autonomia finanziaria locale era intesa solo sotto l'aspetto della spesa e del bilancio, mentre a partire dagli anni '90 le Comunità Autonome hanno ottenuto più libertà anche sul versante delle entrate, nonostante non possano liberamente istituire tributi propri<sup>183</sup>.

---

<sup>183</sup> Le Comunità Autonome non possono istituire tributi perché la Costituzione spagnola stabilisce che detta potestà impositiva rientra nella competenza esclusiva dello Stato, ma ad esse vengono assegnati i gettiti dei c.dd. tributi ceduti, come si vedrà a breve.

Anche in Spagna la maggior parte dell'imposizione tributaria rientra nella competenza dello Stato, in virtù della primazia impositiva stabilita dall'art. 133 della Costituzione. Il sistema di finanziamento delle *Comunidades Autónomas* è fondato per la maggior parte sulle *Impuestos cedidos*, sulle compartecipazioni ai tributi statali e sulle risorse dei fondi perequativi.

In particolare, le *impuestos cedidos* sono imposte stabilite e regolate dallo Stato, il cui gettito è devoluto in parte alle Comunità Autonome; tale parte in alcuni casi rappresenta la totalità del gettito (ad esempio le imposte sulle successioni e sulle donazioni sono interamente devolute) mentre in altri è limitata ad una parte delle risorse corrispondenti ad una o più imposte statali<sup>184</sup>.

Nel nostro ordinamento questo tipo di tributi sono espressamente previsti dalla legge delega n. 42 del 2009, la quale all'art. 7, comma 1, lett. B), specifica che per i tributi regionali si intendono i tributi propri derivati, istituiti e regolati con legge statale ordinaria, il cui gettito è regolato dalle regioni.

Ma tornando all'ordinamento spagnolo, oltre al gettito, la legge dello Stato può disporre la devoluzione anche in ordine ad altri elementi della fattispecie impositiva, come le deduzioni, le detrazioni, le esenzioni e la variazione delle aliquote progressive.

Nello specifico vi sono due tipologie di tributi *cedidos*: i tributi ceduti totalmente, il cui gettito è riscosso interamente dalle regioni ed il tributo ceduto parzialmente, il cui gettito è riscosso dallo Stato, e poi ceduto (per una parte) alle regioni.

Per quanto attiene, invece, ai fondi perequativi l'ordinamento tributario spagnolo prevede dei trasferimenti in favore delle Comunità Autonome da tali fondi. Nello specifico è previsto il *Fondo de suficiencia global* destinato a compensare le differenze tra i fabbisogni e le risorse tributarie di ciascuna Comunità, nonché il *Fondo de garantía de servicios públicos fundamentales* destinato a garantire l'offerta di servizi minimi essenziali come sanità ed

---

<sup>184</sup> Si noti, a titolo esemplificativo, che il 50% del gettito dell'Irpef (*Impuestos sobre la renta de las personas físicas*) viene calcolata sulla base del criterio della residenza nell'ambito territoriale di ciascuna Comunità Autonoma.

educazione, ed il *Fondo de competitividad y el de Cooperacion* volto a correggere le disparità economiche regionali<sup>185</sup>.

La Costituzione spagnola al comma 2 dell'art. 133 prevede l'istituzione di *tributos propios* che vanno ad incidere negli spazi impositivi abbandonati dallo Stato. Tali tributi rappresentano risorse marginali per le Comunità Autonome, le quali preferiscono orientarsi verso l'introduzione di tributi ambientali o "verdi".

Così come è previsto nell'ordinamento italiano, anche in quello spagnolo l'esercizio della potestà tributaria delle autonomie locali deve essere posto in essere in coerenza con i principi di coordinamento del sistema tributario. Dunque non potranno essere assoggettate a tassazione le basi imponibili già colpite da imposte statali ed i tributi locali dovranno riguardare presupposti radicati nel territorio nell'ambito del quale si realizzano. Si noti, quindi, come anche qui si ritrova il principio della territorialità: il legame tra tributo, territorio e servizio<sup>186</sup>.

In base all'art. 133.1 lo Stato risulta essere l'unico titolare della potestà tributaria originaria, la quale dovrà essere esercitata con legge, quindi i tributi delle Comunità autonome dovranno conformarsi alle leggi. Da tali disposizioni si desume che il legislatore abbia oltre al potere di predeterminare i tributi che gli enti in questione sono legittimati ad istituire, anche quello di decidere lo spazio riservato alle Comunità autonome. La Lofca, ha infatti compreso la potestà impositiva delle Comunità autonome fissando una serie di limiti e di principi inderogabili.

Una delle principali differenze tra il sistema di finanza locale italiano e spagnolo sta nella ripartizione delle competenze in fatto di potestà impositiva.

La Spagna prevede un sistema di riparto di tipo "verticale", nel senso che non c'è un rapporto di reciprocità tra Stato, Comunità Autonome e *Corporaciones Locales* (enti locali che corrispondono

---

<sup>185</sup> Cfr. L. BERNARDI e L. GANDULLIA, *Federalismo fiscale in Europa e in Italia*, in *Riv. dir. fin. e Sc. Fin.*, 1, 2005.

<sup>186</sup> Sul punto si v. V. FICARI e G. SCANU, *"Tourism Taxation", sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, Torino, 2013.

al nostro Comune), lo Stato può porre in essere imposte che abbiano ad oggetto presupposti già coperti dalla tassazione locale, ma a condizione che la nuova tassazione non provochi una diminuzione di risorse e ciò viene assicurato mediante adeguate misure di coordinamento e di compensazione.

In tale contesto si può agevolmente notare come il divieto di doppia imposizione (vigente anche nell'ordinamento spagnolo) abbia una interpretazione meno restrittiva, poiché lo stesso *Tribunal Constitucional* ha statuito che «ogni realtà economica nelle sue differenti manifestazioni risulta virtualmente colpita da tributi statali» e la “base imponibile” è un concetto strettamente giuridico<sup>187</sup>.

In base ad una recente riforma della Lofca, le Comunità Autonome possono stabilire e gestire tributi in materie riservate alla fiscalità municipale ma nel caso in cui l'imposizione delle prime provochi un depauperamento delle casse municipali, si dovrà sopperire mediante interventi compensativi.

In altri termini, l'imposizione da parte delle Comunità Autonome su presupposti già sottoposti a tassazione locale dovrà avvenire a “costo zero”, in modo che le entrate municipali non siano ridotte o ridotte nelle loro possibilità di crescita futura<sup>188</sup>.

In base all'art. 156 della Costituzione, dunque, le Comunità Autonome godono di autonomia finanziaria, per lo sviluppo e l'esecuzione delle loro competenze con riguardo ai principi di coordinamento con la finanza statale e di solidarietà fra tutti gli spagnoli.

---

<sup>187</sup> Sentenza del 26 marzo 1987, n. 37, nonché sent. del 30 novembre 2000, n. 289.

<sup>188</sup> Art. 6, comma 3 Lofca, modificato dalla legge organica n. 3 del 18 dicembre 2009: «*Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro*».

Così come avviene per l'ordinamento italiano, anche in Spagna si riscontra la figura dei tributi "ceduti" dal Governo centrale a quello periferico, sui cui elementi costitutivi le Autonomie locali non possono intervenire

Le entrate delle Comunità sono costituite da: imposte cedute totalmente o parzialmente dallo Stato, addizionali su imposte statali e altre partecipazioni nelle entrate statali; proprie imposte, tasse e contributi speciali; contributi del Fondo di compensazione interterritoriale e altre assegnazioni a carico del Bilancio generale dello Stato; rendite derivanti dal loro patrimonio ed entrate di diritto privato; proventi di operazioni di credito (*ex art. 158 Cost.*).

A partire dagli anni '90 sono state attuate alcune riforme del regime fiscale in Spagna, ispirate ai principi del federalismo fiscale, che hanno ridotto la dipendenza dai trasferimenti statali: l'autonomia finanziaria delle Comunità Autonome è stata ampliata con la cessione di maggiore tributi statali, inclusi i relativi poteri impositivi ed anche se i tributi ceduti sono di titolarità nazionale, lo Stato ha comunque ceduto alle Comunità alcune competenze<sup>189</sup>.

Per ciò che concerne, nello specifico, il sistema di finanziamento delle Comunità Autonome, nel 2009 vi sono stati due interventi legislativi che hanno apportato significative riforme al regime fiscale di entrata.

La legge ordinaria n. 22 del 2009 ha disciplinato il nuovo sistema di finanziamento delle Comunità a regime comune (con esclusione solamente dei Paesi baschi e della Navarra) e delle Città autonome di Ceuta e di Melilla, mentre la Legge organica n. 3 del 2009 ha apportato le dovute modifiche alla precedente Legge organica n. 8 del 1980 sul finanziamento delle Comunità Autonome. Detti

---

<sup>189</sup> Sul tema si v. M. CARDILLO, *Il principio di sussidiarietà nell'attuazione del federalismo fiscale*, in *I percorsi del federalismo fiscale*, (a cura di) A. Uricchio, Bari, 2012; G.G. CARBONI, *Il federalismo fiscale dinamico in Spagna*, in *Federalismi*, 9, 2010; S. ÁLVAREZ GARCÍA, A. APARICIO PÉREZ e A.I. GONZÁLEZ GONZÁLEZ, *La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común*, in *Instituto de Estudios Fiscales*, 20, 2004; F. BIAGI e R. GONZALEZ PINEIRO, *Profili istituzionali del federalismo fiscale spagnolo*, in *Le Istituzioni del Federalismo*, 3, 2001.

interventi hanno ampliato le competenze normative delle Comunità ed hanno aumentato la quota di tributi statali ceduti<sup>190</sup>.

La citata legge n. 3 del 2009 ha, poi, inciso anche sul riparto delle competenze tra Stato e Comunità Autonome, andando a ridefinire il presupposto colpito dall'imposizione tributaria: in passato ci si riferiva alla "materia imponibile"<sup>191</sup>, mentre la riforma ha optato per la terminologia "fatto imponibile", così da ridurre la conflittualità tra Stato e Comunità Autonome nella ripartizione dei tributi.

Diventa di intera competenza delle Comunità il gettito dell'imposta sul patrimonio, dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni, dell'imposta sui trasferimenti patrimoniali e per atti giuridici documentati, dell'imposta speciale sull'elettricità, dell'imposta speciale su determinati mezzi di trasporto (ad eccezione delle Canarie), dell'imposta sulle vendite al dettaglio di determinati idrocarburi (ad eccezione delle Canarie), dei tributi su giochi e scommesse.

## **2. La decentralizzazione impositiva spagnola**

In epoca anteriore alla entrata in vigore della Costituzione del 1978, la Spagna era considerata uno dei paesi più centralista d'Europa a livello fiscale. Ad oggi, grazie agli interventi di riforma che hanno condotto all'adozione di un sistema federalista, vi ritroviamo un alto livello di decentralizzazione.

---

<sup>190</sup> In particolare, è stata prevista la cessione parziale dell'Irpf (*Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*), che passa dal 33% al 50%; la cessione parziale dell'Iva (*Impuesto sobre el Valor Añadido*), che passa dal 35% al 50%; la percentuale di cessione delle diverse Imposte di Fabbricazione (*Impuestos Especiales de Fabricación*) passa dal 40% al 58% (accise sui tabacchi, sugli alcolici e gli altri prodotti intermedi e sugli idrocarburi).

<sup>191</sup> Come si è visto, il divieto di doppia imposizione preclude alle comunità di andare a tassare la "materia imponibile" già oggetto di imposizione statale.

La strada percorsa in Spagna per giungere all'affermazione del parallelismo delle competenze è stata controversa a causa della imprecisione del testo costituzionale e della necessità della sua integrazione attraverso le norme statutarie delle Comunità Autonome.

La difficoltà era inizialmente dovuta alle differenze esistenti negli ambiti di competenza delle varie Comunità autonome che hanno prodotto delle controversie in merito alle competenze esecutive, controversie che si è tentato invano di risolvere attraverso accordi di carattere politico<sup>192</sup>.

La modifica del sistema di entrate locali giunge a otto anni dall'approvazione dell'ultima riforma in materia, avvenuta nel 2001, che doveva dar vita, nelle intenzioni del legislatore, ad un sistema stabile e duraturo di distribuzione delle risorse.

La Spagna ha adottato una Costituzione abbastanza flessibile, basata sul principio in base al quale i poteri di spesa delle regioni si sarebbero adattati alla dinamica delle entrate dei singoli territori e alla capacità degli amministratori di gestire le spese connesse alle competenze attribuite. L'art. 156, comma 1 della Costituzione stabilisce, infatti, che «Le Comunità autonome godranno di autonomia finanziaria per lo sviluppo e l'adempimento delle loro funzioni, in base ai principi di coordinamento con le finanze statali e di solidarietà fra tutti gli spagnoli»<sup>193</sup>.

La storia del federalismo fiscale in Spagna iniziò con un modello di decentramento asimmetrico, con un gruppo di cinque regioni poste in una posizione più autonoma rispetto alle altre dieci poiché l'asimmetria riguardava i compiti assegnati e i mezzi di finanziamento. In particolare alle cinque regioni privilegiate vennero assegnati poteri più ampi e maggiori quote di

---

<sup>192</sup> Sull'argomento si rinvia a F. SAPONARO, *L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo*, in *Riv. dir. trib.*, 10, 2002.

<sup>193</sup> Cfr. L.M. DIEZ PICARO, *Le Comunità autonome spagnole e l'Unione europea*, in A. D'Atena (a cura di ), *L'Europa delle autonomie. Le Regioni e l'Unione europea*, Milano, 2003.

compartecipazione al gettito dei tributi statali, nonché la facoltà di applicare una sovrainposta sull'Imposta personale sul reddito<sup>194</sup>.

Come si è avuto modo di osservare nel precedente paragrafo, l'ordinamento giuridico spagnolo riconosce e garantisce le autonomie locali, articolando il territorio statale in tre forme di organizzazione: lo Stato, le Comunità Autonome e gli enti locali (o meglio municipali).

La Costituzione spagnola prevede due modelli di finanziamento, oltre alle Comunità Autonome di regime comune vi sono Comunità di regime c.d. speciale<sup>195</sup>.

Un regime speciale è stato previsto per le Comunità Autonome dei Paesi Baschi e Navarra, alle quali viene riconosciuta una maggiore autonomia finanziaria, che si fondano su "accordi" con lo Stato, dunque tali Comunità hanno una autonomia tributaria molto più ampia e risorse maggiori rispetto a quelle aventi un regime comune. Navarra e i Paesi Baschi sono titolari di alcuni diritti storici, garantiti dalla Costituzione, i quali si riverberano sulla loro autonomia finanziaria e impositiva. I rapporti tra il loro sistema fiscale e quello generale dello Stato sono regolati dal *Convenio Economico* (Accordo economico) in Navarra e *Concierto economico* (Concerto economico) nei Paesi Baschi. Oggi le Comunità forali hanno potestà normativa ed esecutiva su tutti i tributi, tranne quelli che traggono origine dai monopoli fiscali, dai

---

<sup>194</sup> A fronte dei compiti in materia di tutela della salute ricevevano trasferimenti con vincolo di destinazione. Le competenze, i poteri e i mezzi di finanziamento delle dieci regioni ordinarie sono andati progressivamente crescendo nel tempo, talché «dopo il trasferimento dell'istruzione alle regioni ordinarie nel 2000 e il trasferimento della sanità nel 2002, l'assegnazione di compiti risulta molto simile tra tutte le regioni. Sulla ricostruzione del decentramento asimmetrico in Spagna si veda G. GIULIANO, *Asimmetria o uniformità? L'esperienza spagnola e le tendenze del regionalismo in Europa*, in *Dir. Pubblico comparato ed Europeo*, 1, 2006.

<sup>195</sup> Alcuni territori, a causa del loro carattere insulare, sono titolari di forti poteri impositivi. Ad esempio le Isole Canarie non sono soggette all'Iva comunitaria ma ad una imposta sostitutiva, introdotta dallo Stato, denominata "Imposta Generale Indiretta", in ordine alla quale la Comunità autonoma possiede poteri regolamentari su aspetti sostanziali e formali (determinazione delle aliquote, liquidazione, accertamento). Inoltre nell'arcipelago delle Canarie è stata introdotta un'altra imposta propria indiretta, che non è applicata negli altri territori spagnoli, la quale grava sulla vendita all'ingrosso di combustibili derivanti dal petrolio.

diritti d'importazione e dagli obblighi relativi all'importazione nelle imposte speciali e nell'Iva, che sono riservate allo Stato.

Paesi Baschi e Navarra fruiscono del sistema c.d. del *cupo*<sup>196</sup>, e cioè quel procedimento, stabilito da una legge speciale che quantifica la somma che ogni Comunità deve apportare al fine di poter contribuire in maniera proporzionale al supporto delle spese dei poteri centrali dello Stato spagnolo. In altri termini, si individuano le risorse che esulano dalle competenze della Comunità autonoma della Navarra e di quella basca, che rientrano invece in quella statale.

La redazione nel dettaglio del procedimento viene affidata ad una commissione mista, composta sia da componenti appartenenti agli organi dello Stato, sia delle Comunità.

La legge organica sul finanziamento delle Comunità autonome (Lofca), approvata dal Congresso il 22 settembre 1980, prevede una disciplina uniforme per le competenze finanziarie e tributarie di tutte le Comunità Autonome definite di regime comune.

Per quanto concerne l'autonomia impositiva, nonostante il fatto che essa sia espressamente riconosciuta dall'art. 133, comma 2 della Costituzione, l'impiego delle entrate tributarie è stato minimo. Questo fenomeno è dovuto al fatto che l'autonomia finanziaria delle Comunità ha avuto e continua ad avere, con l'eccezione del caso della Navarra e dei Paesi baschi, una intensità molto maggiore sul versante delle spese piuttosto che su quello delle entrate. L'ultima riforma del sistema di finanziamento periferico sembra, però, aver incrementato la capacità di decisione delle Comunità Autonome in materia impositiva, compatibilmente con il quadro costituzionale vigente.

Per quanto riguarda i contenuti essenziali della riforma: la legge introduce il principio del livello base di finanziamento dei servizi pubblici fondamentali e istituisce il relativo Fondo, modifica il riparto delle competenze tra Stato e Comunità in materia di tributi,

---

<sup>196</sup> Sul punto si v. J. LUIS GARCÍA GUERRERO, *Lo Stato Autonomico, evoluzione e qualche conclusione sulla prima riforma integrale di alcuni statuti*, in *Federalismi*, 18, 2008.

prevede che alla materia sia applicato il principio di leale collaborazione ai fini dell'adeguamento periodico delle entrate e delle spese.

Inoltre sono stati oggetto di riforma anche il regime generale di cessione dei tributi, gli organi di coordinamento finanziario, il Fondo di garanzia dei servizi pubblici e i Fondi di convergenza.

Mentre è stata confermata la configurazione triadica della "Costituzione finanziaria territoriale", e cioè l'incidenza di tre fonti di rilievo costituzionale sulla stessa materia: al vertice si trova la Costituzione, seguita dalle due fonti che integrano il c.d. blocco di costituzionalità (la Lofca e gli Statuti).

La fiscalità locale è stata riformata in senso maggiormente autonomistico con la legge 51 del 2002, la quale ha esentato la maggior parte delle piccole e medie imprese dalla imposta sulle attività economiche (c.d. *Impuesto sobre Actividades Económicas* / IAE) ma al contempo, ha compensato gli enti locali danneggiati attraverso una ridefinizione delle categorie di immobili, concedendo maggiori poteri ai consigli comunali.

La legge di riforma del 2002 ha avuto l'esplicita finalità di garantire il rispetto del "principio di sufficienza", continuando a lavorare sulla scia della precedente riforma del 1988, ha conferito alle Comunità locali una quota maggiore del gettito statale.

Le città principali hanno così predisposto una struttura finanziaria duale, composta da una quota di tributi ad alto potenziale di gettito che sono state parzialmente cedute alle Comunità Autonome e da una quota del Fondo supplementare indicizzato sugli andamenti del gettito nazionale complessivo.

### 3. L'impatto locale della Legge di Stabilità spagnola

Ancor prima del Trattato di Maastricht, la Carta Europea delle Autonomie Locali del 25 ottobre 1985, espresse il principio del riconoscimento della esigenza in capo all'ente locale del diritto a risorse finanziarie proprie ed adeguate nell'esercizio delle rispettive competenze.

La Spagna, così come l'Italia, ha scelto di adottare un Patto di Stabilità interno che vincoli non solo lo Stato centrale ma anche le autonomie locali e periferiche, coinvolgendo tutti gli organi decentrati verso l'obiettivo del pareggio di bilancio<sup>197</sup>. Nell'ordinamento spagnolo, quindi, vige l'obbligo di pareggio ed a tal fine sono imposti anche determinati vincoli alle spese: nello specifico si è scelto di privilegiare come periodo di applicazione dei vincoli per il rispetto del Patto di Stabilità, gli obiettivi pluriennali di pianificazione ed autonoma organizzazione delle scelte gestionali, tali obiettivi sono distribuiti in un periodo di tre anni.

Ciò consente alle amministrazioni locali di poter andare a prestabilire, e poi a realizzare, una programmazione dell'attività amministrativa che vada incontro alle specifiche necessità del territorio locale. Tale distribuzione è potenzialmente migliore e rilascia maggiore autonomia rispetto agli ordinamenti che hanno optato per una modifica annuale dei vincoli (come avviene ad esempio in Italia).

L'ordinamento spagnolo si è evoluto verso un modello avanzato di processo cooperativo, tale evoluzione è stata sempre caratterizzata da un costante progresso della decentralizzazione fiscale di pari passo con l'esigenza di assicurare costantemente la stabilità dei bilanci degli enti territoriali locali.

---

<sup>197</sup> Sul punto si v. M.F. AMBROSANIO e M. BORDIGNON, *Patti interni di stabilità. L'esperienza europea*, in A. Villafranca (a cura di), *Le sfide della governance economica europea*, Bologna, 2007; E. TASSA, *Il Patto di stabilità interno: evoluzione in Italia ed esperienze analoghe in alcuni paesi europei*, in *Studi e note di economia*, 3, 2002; J.M. GONZÁLEZ-PÁRAMO, *Costes y beneficios de la disciplina fiscal: la ley de estabilidad presupuestaria en perspectiva*, in *Ed. Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, 2001.

Il perno del sistema spagnolo della finanza pubblica è tradizionalmente costituito dal Consiglio per la politica fiscale e finanziaria (*Consejo de Política Fiscal y Financiera-CPFF*), uno speciale organo di coordinamento fra lo Stato e le Comunità Autonome (*Comunidades Autónomas-CCAA*) in materia fiscale e finanziaria creato dall'art. 3 della Lofca. Nel *Consejo de Política Fiscal y Financiera* sono rappresentate le diciassette Comunità Autonome.

A partire dalla seconda metà degli anni '90 il Consiglio ha svolto funzioni di coordinamento effettivo tra i vari livelli di governo ed ha sostenuto l'impiego di strumenti di finanziamento e di indebitamento, in generale ha comunque gestito la distribuzione delle risorse tra i livelli locali delle amministrazioni periferiche.

Anteriormente non era liberamente consentito il ricorso all'indebitamento per gli enti locali, era necessaria un'autorizzazione del Governo centrale ed inoltre vi era un vincolo in base al quale l'ammontare degli interessi passivi non poteva eccedere il 25% delle entrate correnti dell'ente sottoposto all'indebitamento.

Il sistema vincolato ha mostrato presto le sue lacune, la stretta morsa dello Stato sul versante della spesa delle autonomie locali non si è palesata come schema vincente visto lo scarso rendimento. Ciò anche in base al dato pattizio, nel senso che i controlli delle amministrazioni locali vengono effettuati mediante negoziazioni bilaterali, ritenute comunque poco adeguate anche sotto il profilo della trasparenza.

Tali risultati hanno condotto all'approvazione della legge del 2001 di stabilità finanziaria<sup>198</sup>, mediante la quale è stato adottato il Patto di Stabilità interno della Spagna, in accordo sempre con la Lofca.

---

<sup>198</sup> *Ley General de Estabilidad Presupuestaria*, n. 18 del 12 dicembre 2001. Sul tema si v. A. DODERO JORDÁN, *La aplicación de la ley general de estabilidad presupuestaria en el ámbito de las administraciones locales*, in *Revista de Empresa y Estudios Económicos*, 4, 2002; A.M. LÓPEZ HERNÁNDEZ e M.P. RODRÍGUEZ BOLÍVAR, *La Ley de Estabilidad Presupuestaria: algunas reflexiones en torno a su difícil concreción*, in *Revista de Empresa y Estudios Económicos*, 4, 2002.

La legge di stabilità entra in vigore dall'esercizio del 2003 e si riferisce ai tre livelli di amministrazione (centrale, autonomo e locale), essa pone alcuni principali obiettivi: competenza dello Stato centrale nella fissazione dell'obiettivo di bilancio consolidato; l'obiettivo complessivo di bilancio in relazione ad ognuno dei livelli di amministrazione; la programmazione su base pluriennale dell'obiettivo complessivo per ciascuno dei livelli di governo; l'adozione da parte del Parlamento del programma pluriennale; la supervisione sulla implementazione del programma pluriennale da parte del *Consejo de Política Fiscal y Financiera*.

Detto Consiglio ha il compito di ripartire tra i vari enti territoriali amministrativi gli obiettivi di deficit e di debito, di concerto con la Commissione nazionale delle amministrazioni locali, anche se le Autorità locali mantengono la propria autonomia decisionale per ciò che concerne le decisioni di bilancio.

Nel 2005, al fine di concedere maggiore flessibilità e contrastare le operazioni fuori bilancio degli enti locali (che incidavano in misura negativa sulla trasparenza dei bilanci stessi), sono state apportate modifiche al Patto di Stabilità interno.

Nello specifico si è cercato di attenuare la rigidità dei vincoli, permettendo alle amministrazioni di presentare deficit aggiuntivi nel caso in cui essi siano finalizzati a reperire finanziamenti per progetti di investimento. Attualmente l'individuazione degli obiettivi generali per i differenti livelli di governo territoriale non viene più effettuata in maniera unilaterale dal Governo centrale, ma è invece definita all'esito di un complesso processo negoziale, che contempla sia consultazioni bilaterali fra lo Stato centrale e le singole Comunità Autonome, sia anche un ruolo maggiormente attivo, sul piano propositivo e del coordinamento, del Consiglio per la politica fiscale e finanziaria come pure della Commissione nazionale delle autonomie locali.

Dunque le Comunità Autonome presentano al Ministero delle Finanze i piani di rientro, e nel predisporre i bilanci, glie enti, devono contestualmente mettere a disposizione ogni informazione

necessaria a verificare la compatibilità tra i bilanci e gli obiettivi fissati dalla programmazione pluriennale, in tal modo viene migliorato lo stesso sistema di monitoraggio.

## CAPITOLO IV

### LA FASE CONCLUSIVA DEL PROCESSO IMPOSITIVO: LA RISCOSSIONE DELLE ENTRATE LOCALI

**SOMMARIO:** **1.** La riscossione delle entrate degli enti locali: il quadro generale. – **2.** La riscossione spontanea. – **3.** La riscossione coattiva. – **3.1.** Affidamento del servizio ad Agenzia delle Entrate-Riscossione. – **3.2.** La gestione diretta del servizio di riscossione. – **3.3.** L'affidamento del servizio di riscossione a soggetti esterni.

#### **1. La riscossione delle entrate degli enti locali: il quadro generale**

La riscossione rappresenta un momento centrale per la tenuta dei bilanci locali e per l'equità fiscale, questa ha subito una radicale opera riformatrice iniziata anni orsono e conclusasi nel mese di luglio 2017: il servizio passa dalla Società Equitalia ad un ente pubblico economico riconducibile all'Agenzia delle Entrate, la cui organizzazione ed il cui rapporto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze dovrebbero garantire una maggiore efficienza nonché il contenimento dei costi<sup>199</sup>.

La riforma del sistema ha riportato nella sfera pubblica l'attività di riscossione coattiva dei tributi locali esercitata in precedenza da aziende private principalmente collegate al sistema bancario.

---

<sup>199</sup> Sul punto si v. M. BASILAVECCHIA, *La nuova organizzazione della riscossione*, in *Corr. Trib.*, 44, 2016; A. FEDELE, *La potestà normativa degli enti locali*, in *Trib. loc.*, 1998; M. CARDILLO, *La potestà tributaria dei comuni*, Roma, 2011.

Negli ultimi anni '80 il sistema dei concessionari subentrò a quello delle “esattorie”, introducendo lo strumento del ruolo ordinario, straordinario e coattivo, ed una nuova suddivisione territoriale. Tali concessionari riscuotevano mediante ruolo per conto degli enti e percepivano sia una percentuale ad aggio sulle somme riscosse, sia l'indennità di presidio che garantiva un compenso a prescindere dall'effettivo raggiungimento dei budget di riscossione. Questa impostazione cessa di esistere nel 2005 con l'avvio della riforma che riporta in mano pubblica la riscossione coattiva delle imposte e delle tasse erariali e locali, attraverso la nascita di Riscossione Spa, poi rapidamente divenuta Equitalia Spa.

Orbene, la potestà regolamentare degli enti locali trova piena espressione nella fase della riscossione del credito tributario, essa difatti non incontra rilevanti limiti nelle fonti legali in quanto l'autonomia organizzativa dell'ente riguarda tutti i profili della fase della liquidazione, di accertamento e di riscossione dei tributi locali<sup>200</sup>. L'opera normativa dell'ente coinvolge sia la fase fisiologica della riscossione spontanea, che quella patologica dei procedimenti coattivi di recupero del credito, la quale potrà essere effettuata mediante modelli distinti rispetto a quelli tradizionali della finanza locale, attribuendo agli agenti della riscossione incisivi poteri di tutela del credito fiscale, utilizzando strumenti di coazione quali le iscrizioni ipotecarie o il fermo amministrativo.

Si è spesso presentata l'idea, in dottrina, di favorire la trasparenza dell'azione pubblica e di migliorare il rapporto tra amministrazione e contribuente mediante la previsione di forme di rimborso automatico dei tributi versati indebitamente, in presenza di determinate condizioni<sup>201</sup>.

---

<sup>200</sup> In tal senso si v. P. BORIA, *La potestà regolamentare e l'autonomia tributaria degli enti locali*, in *Riv. dir. trib.*, 5, 2013.

<sup>201</sup> Così P. BORIA, *Autonomia normativa e autonomia organizzativa degli enti locali in materia di accertamento e riscossione tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1, 2008.

Sempre all'interno dell'ottica di una maggiore collaborazione tra contribuente ed ente impositore<sup>202</sup>, il legislatore già nel 2002 con la l. n. 289 del 27 dicembre, all'art. 13, ha stabilito che Comuni e Province potessero autonomamente disciplinare, nell'ambito dei tributi propri, forma di definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti attraverso il pagamento ridotto del tributo nonché l'eventuale esclusione di sanzioni ed interessi<sup>203</sup>.

D'altronde anche la stessa disciplina del condono è stata ampiamente riconosciuta come rientrante nelle competenze dell'ente locale, per il tramite dei regolamenti disciplinati dall'art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997.

L'unico momento che resta coperto dalla riserva di legge è quello sanzionatorio, il quale ha una copertura costituzionale (*ex* art. 25 Cost.) che impone il severo rispetto del principio di legalità. Il procedimento di riscossione è una funzione amministrativa espressione diretta della potestà impositiva e determina l'esercizio di poteri autoritativi, conoscitivi, cautelari e sanzionatori<sup>204</sup>.

L'art. 52, comma 5, del d.lgs. n. 446/1997, aveva inizialmente previsto una pluralità di modelli di gestione di tributi ed altre entrate; oltre alla gestione diretta (c.d. in economia), anche svolta in forma associata attraverso convenzioni, consorzi, unioni di Comuni, gli enti locali potevano 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

---

<sup>202</sup> Sulle scelte legislative in tema di collaborazione tra Fisco e Contribuente, si rimanda a M. VERSIGLIONI, *Diritto tributario ed 'Equivalent Dispute Resolution'*, in *Riv. dir. trib.*, 3, 2012, in cui l'A. analizza il ruolo degli strumenti deflattivi del contenzioso nel controverso ambito del diritto tributario, attraverso un'analisi dei concetti di "base", quale l'accordo, l'efficacia della norma, la giustizia.

<sup>203</sup> Sull'autonomia degli enti locali minori in ordine alla potestà regolamentare finalizzata alla fase di accertamento e riscossione dei tributi locali si v. A. URICCHIO, *Tributi comunali e provinciali*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, VI, Milano, 2006; F. AMATUCCI, *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, in AA.VV., *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, a cura di F. Amatucci, Torino, 2010.

<sup>204</sup> Sulla spinta legislativa nell'ottica della collaborazione tra contribuente ed ente impositore si v. anche V. MASTROIACOVO, *Riflessi penali delle definizioni consensuali tributarie e riflessi fiscali delle definizioni bonarie delle vertenze penali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2, 2015.

responsabilità limitata a prevalente capitale pubblico locale ovvero a soggetti iscritti all'albo dei concessionari di servizi fiscali.

Ma il quadro normativo è stato in parte modificato dalle numerose proroghe susseguitesi negli ultimi anni, ed anche per gli interventi del diritto eurounitario.

Un punto di partenza fondamentale è stata certamente la delega fiscale del 2014 (11 marzo 2014, n. 23), che all'art. 10, lett. c) ha previsto il riordino della disciplina della riscossione delle entrate degli enti locali. Con riguardo specifico al procedimento di riscossione delle entrate da parte degli enti locali, la delega contiene una serie di indicazioni programmatiche di non poco momento, si prevedeva anche la modifica della riscossione mediante ingiunzione fiscale, ad oggi la delega risulta scaduta<sup>205</sup>.

A seguito della riforma della riscossione, gli enti locali si trovano di fronte ad un bivio: dovranno scegliere tra la gestione diretta e l'affidamento esterno del servizio. L'articolo 2 del d.l. 193/2016, a seguito di numerose deroghe, consente a tutte le amministrazioni locali di affidare la riscossione, spontanea e coattiva, delle proprie entrate tributarie o patrimoniali al nuovo soggetto pubblico della riscossione, mediante l'adozione a decorrere dal 1 luglio 2017 di un'apposita deliberazione.

Dunque tutti i Comuni dovranno adottare una delibera mediante la quale stabilire la modalità ed il soggetto cui spetterà l'organizzazione della riscossione coattiva delle proprie entrate, a seguito di una valutazione discrezionale che si basa su molteplici elementi che influenzano le scelte organizzative.

La scelta del legislatore statale, di demandare al governo locale la gestione della fase successiva a quella impositiva presuppone una certa dimestichezza, nonché preparazione, dell'ente nell'organizzare e nell'amministrare la riscossione. Ciò, come si è visto nel capitolo secondo, non sempre corrisponde alla reale situazione in cui versano le Amministrazioni periferiche.

---

<sup>205</sup> Cfr. M. BASILAVECCHIA, *La nuova organizzazione della riscossione*, cit.

A tal fine, sembra opportuno sottolineare il fatto che il momento della riscossione coattiva è solo l'ultima fase di un lungo procedimento che inizia con la fase impositiva, la difficoltà di riscossione degli avvisi di accertamento deve infatti essere analizzata non come fase a sé stante, ma come parte integrante di una struttura organizzativa tributaria più complessa che in più momenti manifesta carenze o ritardi che si esplicitano soltanto nella fase conclusiva.

Il soggetto preposto alla riscossione, lo strumento amministrativo utilizzato o le norme regolamentari che disciplinano il singolo procedimento sono solo alcuni degli aspetti della imposizione locale che sicuramente emergono nella fase conclusiva dell'azione coattiva.

L'ente locale ha la possibilità di intervenire su alcune delle principali cause del fenomeno della ridotta riscossione coattiva, nelle fasi di gestione e di accertamento precedenti alla iscrizione a ruolo, dal momento che l'efficacia del procedimento di riscossione si verifica proprio nell'esito dell'incasso, alla fine di un lungo percorso organizzativo.

È bene specificare, in questa sede, che la riscossione è l'ultimo passaggio di una procedura più articolata che ha inizio con l'imposizione, dunque l'esame della fattispecie deve tener conto anche di tutte le dinamiche delle fasi precedenti<sup>206</sup>. Il risultato dell'incasso raffigura un calcolo matematico di realtà organizzative dissimili tra loro: in alcuni territori, in alcune esperienze, sono riscontrabili livelli di efficienza "modesti", mentre in altri si raggiungono risultati di efficienza.

Il modello organizzativo di gestione delle entrate locali (che sarà diverso per ogni realtà locale) è quello che si contraddistingue per un efficace rapporto funzionale tra la gestione del tributo, il controllo e l'accertamento e la fase finale della riscossione. Una gestione efficiente ed una corretta impostazione delle fasi precedenti a quella esecutiva genera notevoli aumenti delle

---

<sup>206</sup> Cfr. M. BASILAVECCHIA, *La nuova organizzazione della riscossione*, cit.

percentuali degli incassi sia sul versante dell'adempimento spontaneo del tributo, sia su quello coattivo.

Il perfezionamento dei livelli di riscossione percorre in via prioritaria la revisione delle strategie operative generali, in stretto rapporto funzionale con le procedure di semplificazione e razionalizzazione degli adempimenti e dei principi di equità fiscale.

## **2. La riscossione spontanea**

L'articolo 2-*bis* del citato decreto ha dettato una rigorosa disciplina della riscossione spontanea delle entrate delle amministrazioni locali, stabilendo l'obbligo di versamento delle stesse direttamente nel conto di tesoreria intestato all'ente, ovvero mediante il modello F24 (solo per le entrate tributarie) o ancora mediante strumenti elettronici di pagamento messi a disposizione dall'ente impositore. Fermo restando comunque l'obbligo di pagamento dell'Imu e della Tasi esclusivamente con il modello F24 (o il bollettino postale equivalente). La riscossione potrà essere effettuata anche mediante conti correnti postali intestati all'ente creditore, secondo la modifica normativa in arrivo con la conversione del d.l. 50 del 2017.

È stata sottratta la possibilità all'ente di scegliere la metodologia di pagamento, operando in espressa deroga alla potestà regolamentare disciplinata dall'art. 52 del d.lgs. 446 del 1997 perché il versamento spontaneo deve essere effettuato sul conto della tesoreria<sup>207</sup> e quindi risulta preclusa sia la possibilità di intermediazione da parte di soggetti esterni, sia la possibilità di introito dei tributi comunali nei conti correnti postali. Questi ultimi

---

<sup>207</sup> Tale conto si caratterizza per il fatto di essere un conto corrente intrattenuto con la Banca d'Italia, viene acceso dall'ente presso il suo tesoriere, l'ente ha la possibilità di aprire più conti tecnici presso lo stesso tesoriere, in cui affluiscono le diverse tipologie di entrate, ciò consente una maggiore facilità nelle operazioni di contabilizzazione.

sono esclusi perché non permetterebbero un afflusso diretto delle entrate sul conto di tesoreria comunale, come è invece richiesto dalla legge.

Per ciò che concerne i pagamenti elettronici, la norma sembra asserire l'obbligo di adesione al sistema c.d. "pagoPA", il canale elettronico che l'ente rende disponibile al cittadino-contribuente e che, tra l'altro, comprende la possibilità di effettuare il pagamento tramite conto corrente postale (il quale sembrava escluso dalla normativa in esame).

Ma vi è ancora un'altra discrepanza nel sistema, che riguarda la possibilità che i soggetti esterni (concessionari *ex art. 52*, comma 5 del d.lgs. 446 del 1997) possano riscuotere direttamente le somme derivanti dal versamento spontaneo.

Si è visto come questa possibilità sembri preclusa dalla nuova normativa, che impone il versamento diretto nelle casse dell'ente per i pagamenti spontanei, a differenza delle entrate riscosse mediante procedimenti coattivi. Dunque, a ben vedere, l'art. 7, comma 2, lett. *gg-septies* del d.l. n. 70 del 2011<sup>208</sup>, ancora in vigore, prevede che il concessionario effettua la riscossione su appositi conti, a lui intestati e provvede periodicamente al versamento delle somme introitate.

Inoltre con il passaggio da Equitalia ad Agenzia delle Entrate-Riscossione, è stata prevista per gli enti locali la possibilità di affidare a quest'ultima la riscossione spontanea e coattiva delle entrate tributarie e patrimoniali, un affidamento che quindi, vista la previsione dell'art. 2-*bis*, non dovrebbe includere il potere da parte dell'ente pubblico di riscossione di introitare direttamente le somme, salvo non voler ritenere che l'art. 2 citato sia una norma

---

<sup>208</sup> L'articolo in questione così recita: «nel caso di affidamento ai soggetti di cui all'articolo 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, la riscossione delle entrate viene effettuata mediante l'apertura di uno o più conti correnti di riscossione, postali o bancari, intestati al soggetto affidatario e dedicati alla riscossione delle entrate dell'ente affidante, sui quali devono affluire tutte le somme riscosse. Il riversamento dai conti correnti di riscossione sul conto corrente di tesoreria dell'ente delle somme riscosse, al netto dell'aggio e delle spese anticipate dal soggetto affidatario, deve avvenire entro la prima decade di ogni mese con riferimento alle somme accreditate sui conti correnti di riscossione nel mese precedente».

speciale che dunque prevale su quella di portata generale dettata dall'art. 2-*bis*.

In linea generale, l'obiettivo della pubblica amministrazione, in questa fase, dovrebbe essere quello di favorire ed incentivare la riscossione spontanea poiché sarebbe più economico, non conflittuale e molto più breve rispetto al procedimento coattivo, fornendo quindi tempi rapidi per recuperare somme iscrivibili con certezza nel bilancio comunale.

La riscossione spontanea deve avvenire necessariamente in forma diretta, a meno che l'ente non abbia optato per l'affidamento all'Agenzia delle Entrate-Riscossione, in questo caso si applicheranno le regole dettate dall'art. 2-*bis* e comunque ferma restando la possibilità di affidare all'esterno servizi strumentali alla riscossione<sup>209</sup>, con l'esclusione dell'introito delle somme.

Uno degli elementi fondamentali all'interno della riscossione spontanea è rappresentato senza dubbio dal c.d. "memo" rivolto ai contribuenti, cioè l'invio di comunicazioni, avvisi bonari e qualsiasi altra forma di collegamento tra l'ente ed il contribuente, volti a ricordare il pagamento del tributo. Tale comunicazione ha la funzione di sollecitare coloro che non sono orientati verso l'omissione del pagamento, ma la cui volontà è quella di adempiere all'obbligazione tributaria.

Oltre agli strumenti di comunicazione in merito alle scadenze, ve ne sono altri che permettono al contribuente anche di autoliquidare l'imposta, di calcolare gli importi dovuti, e nel caso passi inutilmente il termine previsto per la scadenza, tali strumenti permettono di ravvedersi autonomamente senza rivolgersi a

---

<sup>209</sup> Sulla questione dell'affidamento a soggetti esterni all'ente del servizio di riscossione, merita di essere segnalata la sentenza del Consiglio di Stato del 2014, n. 1421, mediante la quale il giudice amministrativo ha statuito che «Qualora il servizio posto a gara non comporti per l'appaltatore il "materiale introito delle somme dovute all'ente", ai sensi dell'art. 180 t.u.e.l., deve ritenersi fondata la censura di illegittimità della clausola del disciplinare che impone l'iscrizione nell'albo nazionale dei concessionari della riscossione ex art. 53 d.lgs. n. 446/1997, trattandosi di un requisito evidentemente sproporzionato e non congruente con l'oggetto del contratto posto a gara oltretutto lesivo dei principi comunitari in materia di libera concorrenza», andando quindi a chiarire che il servizio può essere anche affidato a soggetti non iscritti all'albo purché sia escluso l'introito delle somme spettanti all'ente stesso.

professionisti esterni. Tra questi vi ritroviamo il servizio di Gestione Integrata degli Avvisi di Pagamento (c.d. G.I.A.), il quale permette al soggetto preposto alla riscossione, previa convenzione con l'ente impositore, di inviare un avviso bonario di pagamento prima di emettere la cartella di pagamento e della formazione dei ruoli. L'agente della riscossione dispone del servizio "GIA Web" per la gestione delle convenzioni con gli enti<sup>210</sup>, con cui riesce a coordinare le informazioni necessarie al processo di elaborazione e stampa degli avvisi di pagamento.

Il sistema G.I.A. viene spesso utilizzato per la riscossione della tassa sui rifiuti solidi urbani, la quale presuppone la previa notifica al contribuente di una comunicazione in cui viene indicato il *quantum* del tributo, calcolato in base alla superficie tassabile dell'immobile ed alle tariffe statuite dal regolamento comunale.

Si tratta di una procedura di riscossione antecedente all'emissione del ruolo, rientra nella fase di riscossione ordinaria (siamo ancora all'interno della sfera fisiologica della fattispecie impositiva), non coattiva; si caratterizza per l'invio di una mera comunicazione di avviso di scadenza, inoltrata ai contribuenti per posta non raccomandata.

Il sistema in esame consente innanzitutto di ridurre i tempi della riscossione, incentiva l'adempimento spontaneo evitando le lungaggini dell'esecuzione (non di rado infruttuosa), oltre a ciò un beneficio del servizio di riscossione mediante il sistema G.I.A è la possibilità avviare il procedimento di anche nei confronti di soggetti non iscritti a ruolo, ed attivare automaticamente il processo di cartellazione dopo aver ricevuto la rendicontazione degli avvisi per le partite rimaste insolute.

Tale sistema riduce altresì i costi legati alla emissione delle cartelle di pagamento (costi di notifica, di stampa e quant'altro); il costo di

---

<sup>210</sup> La riscossione tramite avvisi di pagamento bonari non è specificatamente disciplinata dal legislatore tributario, ma è attivabile mediante la sottoscrizione di una convenzione tra l'ente locale e l'agente della riscossione, in base ad una procedura standard ed attraverso possibili condizioni diversificate sulla scorta delle masse gestite e del numero di avvisi elaborati.

spedizione degli avvisi di scadenza è contenuto poiché si evita lo strumento della raccomandata, utilizzandosi la posta semplice. Ciò però d'altro canto, non consente di avere la garanzia dell'avvenuta notifica, indi per cui il mancato pagamento dell'avviso non è sanzionabile, non si viene a creare alcun presupposto per un titolo esecutivo, altrimenti vi sarebbe un contrasto con la normativa dettata dallo Statuto dei diritti del contribuente.

Non può procedersi in modo automatico alla riscossione coattiva mediante ruolo o atto di ingiunzione per gli avvisi di scadenza non adempiuti. Il Comune, per seguire la fase della riscossione spontanea, deve quindi notificare al contribuente un atto di richiesta di pagamento o sollecito privo di sanzioni e interessi, attraverso raccomandata con avviso di ricevimento, motivando adeguatamente la pretesa impositiva con riguardo a quanto statuito dallo Statuto dei diritti del contribuente, con puntuale indicazione dei termini di scadenza e delle modalità di pagamento.

Nonostante l'inadempienza a seguito dell'avviso non sia sanzionabile, il sistema G.I.A. è comunque valido ed efficace poiché finalizzato non al rilevamento di violazioni per omesso o parziale versamento, bensì esso ha lo scopo di anticipare la fase della riscossione.

I tempi ed i costi dell'emissione degli avvisi di pagamento sono fortemente contenuti rispetto a quelli ordinari delle cartelle di pagamento o delle ingiunzioni fiscali o della formazione dei ruoli.

L'ente, se la comunicazione viene recepita ed i destinatari procedono al versamento senza ulteriori sollecitazioni, riesce ad incassare il gettito in tempi più brevi ed a costi minori. Inoltre, non è preclusa la possibilità di prevedere nella convenzione stipulata tra l'ente e l'Agente della riscossione, di alcune forme di anticipazione in base ai carichi di partite in scadenza.

In questo ultimo caso, data l'assenza di formali procedure di notifica delle comunicazioni, l'ente ha la grazia dell'anticipazione di cassa erogata dall'Agente della riscossione, ma allo stesso tempo i contribuenti-debitori (il cui debito è stato saldato dall'Agente, il

quale si surroga nella posizione creditoria dell'ente) non sono perseguibili finché non decorre il termine previsto per la scadenza. I contribuenti che non hanno spontaneamente adempiuto a seguito della comunicazione, non incorrono in alcuna violazione tributaria, il procedimento esecutivo nei loro confronti può essere avviato solo a seguito dell'inutile decorso del termine contenuto in una ulteriore richiesta di pagamento formalmente notificata.

Per detti soggetti, la richiesta di pagamento verrà normalmente perfezionata attraverso la stampa e la notifica delle cartelle di pagamento.

La comunicazione di pagamento, pur non essendo un atto la cui inadempienza comporta una sanzione, necessita comunque di essere adeguatamente motivato, dovrà contenere tutti gli elementi essenziali in base all'art. 3 della l. 241 del 1990 e dall'art. 7 della l. 212 del 2000. Dunque nello stesso dovranno indicarsi i presupposti di fatto, le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione, l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni sul procedimento, la persona del responsabile del procedimento, l'autorità presso cui è possibile promuovere istanza di riesame o di autotutela, le modalità, il termine e l'autorità giudiziaria presso cui potrà ricorrere il contribuente in caso di emissione di atti impugnabili.

### **3. La riscossione coattiva**

La riscossione coattiva viene a verificarsi nel momento in cui il pagamento spontaneo del debito tributario non avviene, di tal guisa l'ente creditore si attiva per il recupero mediante strumenti "pubblicistici" o "privatistici", entrando così nella fase patologica del rapporto con il contribuente.

Come si è già avuto modo di constatare, la riforma operata dal d.l. n. 193 del 2016 ha rimesso sul tavolo la questione per tutti gli enti

locali che ora sono chiamati a valutare tra diverse ipotesi, cioè l'affidamento ad Agenzia delle Entrate-Riscossione, l'affidamento dell'attività ad una Società esterna (*in house* oppure iscritta all'Albo dei soggetti riscossori in questo caso, tali soggetti possono riscuotere le entrate tramite propri conti, *ex art. 7, comma 2, lett. g-septies*, del d.l. n. 70 del 2011)<sup>211</sup> o l'internalizzazione del servizio (effettuare il servizio in forma diretta non esclude la possibilità di affidare anche solo alcune fasi del procedimento ad un soggetto esterno, mantenendo la titolarità della riscossione).

Sul punto, la delega del 2014 ha puntualizzato l'esigenza (di tentare, almeno) di investire sulla professionalità del personale dipendente dell'ente locale, al fine di gestire internamente tali procedimenti. Difatti la citata delega statuisce la necessità di «individuare, nel rispetto dei vincoli di finanza pubblica, idonee iniziative per rafforzare all'interno degli enti locali le strutture e le competenze specialistiche necessarie per la gestione diretta della riscossione, ovvero per il controllo delle strutture esterne affidatarie».

La normativa in materia prevede il ruolo e le ingiunzioni fiscali come strumenti più veloci e semplificati per il recupero dei crediti comunali, rispetto agli ordinari mezzi giudiziari. La riforma del 2014 aveva l'obiettivo principale di assicurare certezza, efficienza ed efficacia nell'esercizio dei poteri di riscossione, difatti il legislatore ha agito con l'intento di rivedere la normativa vigente e coordinarla in un testo unico di riferimento, che recepisca le procedure e gli istituti previsti per la gestione dei ruoli di cui al d.P.R. n. 602 del 1973, adattandoli alle peculiarità della riscossione locale.

---

<sup>211</sup> Nel caso in cui l'ente scelga di affidare il servizio ad un soggetto esterno, esso dovrà essere individuato in base all'art. 52, comma 5, del d.lgs. n. 446 del 1997, previo l'esperimento di una procedura ad evidenza pubblica secondo le regole del Codice degli appalti, salva la facoltà di un affidamento c.d. *in house*.

Un passaggio importante dell'analisi della riscossione coattiva delle entrate locali, riguarda proprio i citati strumenti ed i soggetti coinvolti: il "ruolo" coattivo e l'ingiunzione fiscale<sup>212</sup>.

Il ruolo può essere posto in essere solo dall'Agente della Riscossione, ma ciò non preclude il suo utilizzo per il recupero delle somme imputate a tributi locali. Mentre l'ingiunzione fiscale è uno strumento che può essere utilizzato (e di fatto è il più frequente) anche dallo stesso ente locale.

Entrambi gli strumenti sono un titolo esecutivo, per cui è possibile procedere alla esecuzione in ambedue i casi.

Nello specifico, l'ingiunzione fiscale costituisce un procedimento speciale, adottabile dagli enti locali solo per il caso in cui procedano direttamente all'accertamento ed alla riscossione, o ne dispongano l'affidamento (anche in modo disgiunto) a soggetti terzi. Esso non prevede l'iscrizione a ruolo e la cartella di pagamento quali passaggi necessari ai fini dell'esecutività della pretesa, costituendo l'ingiunzione fiscale essa stessa titolo esecutivo; di conseguenza essa non rientra nelle previsioni legislative disciplinanti l'aggio del concessionario del servizio di riscossione, le quali espressamente fanno riferimento alla sola iscrizione a ruolo<sup>213</sup>.

Lo strumento principale utilizzato dall'odierna Agenzia delle Entrate-Riscossione è la "cartella di pagamento"<sup>214</sup>, con cui viene informato il contribuente del debito tributario, della iscrizione a

---

<sup>212</sup> Sull'argomento si v. S. LA ROSA, *Riparto delle competenze e "concentrazione" degli atti nella disciplina della riscossione*, in *Riv. dir. trib.*, 6, 2011.

<sup>213</sup> Così Consiglio di Stato, sez. IV, sent. del 12 giugno 2012, n. 3413.

<sup>214</sup> Il modello di cartella di pagamento è disciplinato dall'articolo 25 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973. Esso è stato modificato in modo significativo con il disposto del Decreto Legislativo n. 46 del 26 febbraio 1999 e nuovamente rimodellato a seguito delle modifiche intervenute nel sistema della riscossione e del contenzioso tributario con i Decreti Legislativi n. 156 e 159 del 24 settembre 2015. Il citato art. 25 stabilisce che la cartella debba contenere obbligatoriamente specifici requisiti che ne rendano chiara la motivazione: «l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro 60 giorni dalla notificazione; l'indicazione che, decorsi i citati 60 giorni, si procederà ad esecuzione forzata; la data in cui il ruolo è stato reso esecutivo; l'ente creditore; specie di ruolo; codice fiscale e dati anagrafici del debitore; anno e periodo di riferimento del credito; importo di ogni componente del credito; totale degli importi; indicazione sintetica degli elementi su cui è stata effettuata l'iscrizione a ruolo».

ruolo a seguito di un precedente avviso di accertamento notificato e rimasto inadempito.

L'Agenzia delle Entrate, al fine garantire la chiarezza e la trasparenza della pretesa tributaria nei confronti del contribuente, con provvedimento del 19 febbraio 2016<sup>215</sup> ha modificato il contenuto informativo della cartella.

Gli elementi che devono essere necessariamente contenuti nella cartella di pagamento riguardano: i dati identificativi sia del soggetto-contribuente, sia del presupposto del tributo; la data di esecutività del ruolo; i riferimenti dell'avviso di accertamento notificato; la somma richiesta deve essere indicata nel dettaglio, suddivisa per imposta, sanzione, interessi, spese, nonché le modalità di pagamento, le scadenze e le procedure per eventuali reclami o ricorsi.

Lo Statuto dei diritti del contribuente, all'art. 7 comma 2, lett. a) prevede che anche gli atti dei concessionari della riscossione devono contenere l'indicazione dell'ufficio, del responsabile del procedimento a cui è possibile rivolgersi per ottenere informazioni circa il contenuto della cartella notificata.

Per quanto concerne, invece, il termine temporale della riscossione, la l. 296 del 2006, all'art. 1, comma 163, statuisce che il «titolo esecutivo deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo». Ciò comporta che la notifica dell'avviso di accertamento deve essere stata tempestivamente e formalmente notificata, in caso contrario verrebbe meno il presupposto per la stessa iscrizione a ruolo.

La procedura di notifica è estremamente importante e delicata, la maggior parte del contenzioso (sia presso la giurisdizione ordinaria

---

<sup>215</sup> Nel provvedimento citato, l'Agenzia ha motivato la riforma sostenendo che « La revisione del modello di cartella di pagamento è scaturita dall'esigenza di garantire una migliore fruibilità del contenuto informativo allo scopo di assicurare maggiore chiarezza e trasparenza al contribuente. È stato operato un intervento di razionalizzazione delle indicazioni utili al contribuente per l'assolvimento del debito riunendo nella medesima sezione ("Dove e come pagare") tutte le informazioni relative alle molteplici modalità di pagamento precedentemente illustrate in due sezioni distinte»

che tributaria) ha ad oggetto proprio vizi di notifica che provocano la prescrizione della pretesa impositiva. È ormai un principio pacifico quello in base al quale il vizio della notifica pregiudica il diritto alla riscossione ed all'attivazione delle azioni esecutive<sup>216</sup>.

Nella eventualità in cui la notifica della cartella di pagamento non è perfezionata, il contribuente quindi non è a conoscenza dell'atto, la Corte di Cassazione<sup>217</sup> ha riconosciuto la possibilità di ricorrere avverso l'estratto di ruolo, che viene rilasciato su sua richiesta dall'ente concessionario del servizio di riscossione.

Si evidenzia, inoltre, che avverso la cartella è possibile presentare ricorso in sede giudiziale solo per vizi inerenti alla illegittimità della procedura verificatasi in un momento successivo a quello impositivo, si tratta di un atto impugnabile esclusivamente per vizi propri. Nel caso di specie dei tributi locali, la motivazione della pretesa creditoria dell'ente nei confronti del contribuente è contenuta nel primo atto notificato dallo stesso ente: la successiva e conseguente cartella di pagamento indica solo sinteticamente i dati dell'accertamento tributario che ha generato il ruolo<sup>218</sup>.

---

<sup>216</sup> La giurisprudenza in materia è molto vasta, *ex multis* si veda Cass. Civ. Sez. III, n. 21725 del 04/12/2017, e in ultimo Cass. Civ. Sez. Trib., sentenza 02/02/2017 n. 2868.

<sup>217</sup> Corte di Cassazione a Sezioni Unite con sentenza n. 19.704 del 12 maggio 2015: «E' ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del terzo comma dell'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992, posto che una lettura costituzionalmente orientata di tale norma impone di ritenere che la ivi prevista impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a conoscenza e pertanto non escluda la possibilità di far valere tale invalidità anche prima, nel doveroso rispetto del diritto del contribuente a non vedere senza motivo compresso, ritardato, reso più difficile ovvero più gravoso il proprio accesso alla tutela giurisdizionale quando ciò non sia imposto dalla stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione».

<sup>218</sup> Sulla questione si v. V.A. PAPANICE, *Inesistenza dell'atto presupposto e giurisdizione per le opposizioni a precetto*, in *Diritto & Giustizia*, n. 168, 2017, in cui l'A. commenta la sent. della Corte di Cassazione civile, 23 ottobre 2017, n.24965, sez. un., in cui statuisce che «In materia di esecuzione forzata tributaria vi è la giurisdizione del Giudice tributario per le opposizioni a precetto che si afferma viziato per la mancata o invalida notifica della cartella di pagamento o degli altri atti presupposti. In tal caso, precetto e atto presupposto mai notificato dovranno essere impugnati unitamente innanzi al giudice tributario».

Dunque nel caso in cui il contribuente contesti la legittimità della pretesa creditoria dell'ente a monte, dovrà impugnare l'atto che ha generato tutto il procedimento, non basta l'impugnazione della sola cartella. La possibilità di contestare la richiesta impositiva si esaurisce con il ricorso o con il reclamo contro lo stesso ente impositore, non è replicabile nei confronti del concessionario della riscossione.

Nel caso in cui, invece, vi sia una contestuale impugnazione della cartella, per vizi propri, e nei confronti del ruolo, per vizi non attinenti alla cartella, i soggetti legittimati passivi saranno sia l'Agente della riscossione sia l'ente locale che ha notificato l'avviso di accertamento, ognuno per quanto di competenza.

L'Agente della riscossione acquisisce legittimità passiva esclusivamente nei giudizi in cui si controverta sui vizi relativi alla formazione della cartella<sup>219</sup> (come i vizi di notifica, errata indicazione dei dati del contribuente, *et similia*).

Orbene, alla luce della esaminata disciplina, sembra sempre più complessa la scelta dell'ente sul se affidare la fase della riscossione all'Agenzia delle Entrate-Riscossione, esclusiva titolare della competenza di formazione del ruolo quale strumento impositivo del momento patologico coattivo della fattispecie tributaria.

La scelta della gestione delle entrate locali, nello specifico della riscossione, non attiene quindi solo all'affidamento esterno, ad una società *in house* o in autonomia, essa comprende anche una decisione sul conseguente uso di uno strumento piuttosto che un altro: la scelta del ruolo impone l'affidamento a Agenzia delle entrate-Riscossione, così come la scelta dell'atto d'ingiunzione esclude a priori tale affidamento alla società pubblica. Viceversa, la scelta del soggetto preposto alla riscossione determina conseguentemente lo strumento da utilizzare per le procedure coattive.

Tale scelte esulano dal controllo dell'Ente singolo, ma attengono più alla sfera politica nazionale. Lo strumento dell'ingiunzione è

---

<sup>219</sup> Così Agenzia delle entrate, circolare n. 12/E del 12 aprile 2012.

legato alle scelte operative concrete dei singoli enti locali, mentre lo strumento del ruolo è imposto dalla volontà della politica tributaria nazionale<sup>220</sup>.

In tal senso si pensi, a titolo esemplificativo, alla procedura di definizione agevolata introdotta dall'articolo 6 comma 1 del Decreto Legge n. 193 del 2016 convertito nella Legge n. 225 dell'1 dicembre 2016: il legislatore nazionale ha previsto la possibilità di "rottamare" le situazioni debitorie pendenti da parte dei contribuenti, eliminando dalla somma dovuta gli interessi e le sanzioni di mora. In questa procedura rientrano inevitabilmente anche quelle situazioni pendenti aventi ad oggetto tributi locali per cui l'ente aveva delegato la riscossione alla società Equitalia, oggi Agenzia delle Entrate-Riscossione. In altri termini, l'ente locale ha dovuto "subire" la scelta imposta dal legislatore nazionale di una sanatoria fiscale, anche per tributi di competenza territoriale, senza poter interferire in alcun modo sull'applicazione della procedura di definizione delle posizioni debitorie dei contribuenti.

Un altro tassello fondamentale che orienta la scelta dell'ente in merito all'affidamento del servizio in questione, attiene anche ai costi della riscossione coattiva<sup>221</sup>. Il d.lgs. n. 159 del 2015, all'art. 9 ha modificato la denominazione dei compensi dell'Agente della riscossione da "aggio" ad "oneri di riscossione e di esecuzione", prevedendo altresì una diversa ripartizione degli stessi tra il contribuente moroso e l'ente impositore.

Sul punto si sottolinea che la società pubblica di riscossione non ha scopo di lucro, ma deve limitarsi alla copertura dei costi, delle spese sostenute per porre in essere il servizio che le è affidato.

Il sistema previgente (in vigore fino al dicembre 2015) prevedeva un aggio pari all'8%, mentre il nuovo sistema riformato prevede la remunerazione in base ai tempi di pagamento. In caso di pagamento spontaneo a seguito della emissione di una cartella di pagamento,

---

<sup>220</sup> Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1, 2007.

<sup>221</sup> Sull'argomento si v. D'ALTERIO ELISA, *Il costo dei tributi. La gestione delle attività tributarie locali*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2, 2010.

gli oneri di riscossione ammontano all'1%, invece nel caso in cui il pagamento avviene entro sessanta giorni dalla data di notifica, gli oneri della riscossione fissati nel 6%, sono ripartiti in eguale misura tra il debitore e l'ente locale, in una quota ciascuno del 3% della somma iscritta a ruolo. Oltre i sessanta giorni gli oneri gravano esclusivamente sul debitore, oltre agli interessi di mora nel frattempo maturati.

Oltre agli oneri che gravano sulla cartella ed agli interessi di mora, è prevista una quota a carico del contribuente a titolo di rimborso delle spese sostenute per la notifica e per altri adempimenti connessi alla riscossione, ed ulteriori quote in caso di esito infruttuoso dell'emissione della cartella e conseguente fase di recupero coattivo<sup>222</sup>.

Per ciò che concerne gli interessi maturati in caso di mancato o ritardato pagamento della cartella, la disciplina di riferimento è contenuta nel d.P.R. n. 602 del 1973, il quale statuisce all'art. 30 che gli interessi di mora si applicano a partire dalla data della notifica della cartella e fino alla data del pagamento, al tasso determinato annualmente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, in rapporto alla media dei tassi bancari attivi. Il d.l. n. 70 del 2011 ha poi eliminato l'anatocismo sulle cartelle di pagamento, stabilendo che il calcolo degli interessi deve essere effettuato sull'importo dovuto a titolo di imposta.

Gli enti comunali, in materia di tributi locali possono determinare il tasso d'interesse sulla base di quanto disposto dalla l. n. 296 del 2006, la quale al citato art. 1, comma 165, statuisce che ogni ente impositore ha la facoltà di regolamentare un tasso di interesse diverso dal tasso legale entro i limiti di tre punti percentuali. Allo stesso tempo, la norma ha operato una regolazione uniformatrice prevedendo che anche al contribuente spettano gli interessi nella

---

<sup>222</sup> Per le attività inerenti alla fase di esecuzione è determinata una quota fissa a carico del debitore, oltre al rimborso di specifiche tipologie di spesa sostenute, stabilita con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, secondo il disposto del comma 2 dell'articolo 9 del Decreto Legislativo n. 159 del 2015 che sostituisce l'articolo 17 del Decreto Legislativo n. 112 del 13 aprile 1999.

stessa misura per le somme dovute a decorrere dalla data in cui viene eseguito il versamento oggetto di rimborso.

### **3.1. Affidamento del servizio ad Agenzia delle Entrate-Riscossione**

Il d.l. 193/2016, nel suo art. 1, ha statuito la definitiva soppressione della società Equitalia a decorrere dalla data del primo luglio 2017. L'esercizio delle funzioni prima di riconosciute alla estinta Società, sono ora attribuite all'Agenzia delle Entrate-Riscossione, ente qualificato dalla stessa norma come “strumentale dell'agenzia delle Entrate”, sottoposto all'indirizzo ed alla vigilanza del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Il d.l. n. 193/2016 interviene statuendo modifiche proprio in tema di riscossione locale; la norma opera una ennesima (ma conclusiva) deroga, prorogando al 30 giugno 2017 il rapporto con Equitalia e consente la facoltà ai Comuni interessati di seguire il rapporto di affidamento con Agenzia delle Entrate-Riscossione a decorrere dal 1° luglio 2017.

Lo stesso d.l., ancora all'articolo 2 stabilisce che gli enti locali possono scegliere di affidare al nuovo soggetto preposto alla riscossione nazionale, non soltanto l'attività di riscossione ma anche l'attività di liquidazione e di accertamento delle entrate proprie e delle società da essi partecipate.

La norma è fortemente innovativa in quanto non si limita a ribadire il passato rapporto con Equitalia, ma apre alla possibilità di affidamento delle attività di verifica e di controllo delle entrate tributarie e anche delle entrate patrimoniali.

Gli enti locali dovranno dunque riflettere sui possibili effetti organizzativi e procedurali, rispetto a possibili attività di accertamento e di riscossione, spontanea e coattiva, integralmente

delegate all'esterno, seppure a un ente pubblico strumentale dell'Agenzia delle entrate.

Tale ente strumentale sostituisce sotto ogni profilo la vecchia Equitalia, infatti la citata norma statuisce espressamente che i “riferimenti contenuti in norme vigenti agli ex concessionari del servizio nazionale della riscossione e agli agenti della riscossione di cui all'articolo 3 del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, si intendono riferiti, in quanto compatibili, all'agenzia”.

Inoltre anche sul piano processuale il passaggio è stato disciplinato *ex lege*, per cui in tutti i procedimenti dinanzi ad autorità giudiziarie in pendenza alla data del luglio 2017 vi è stata una sostituzione processuale operante in automatico<sup>223</sup>.

Il nuovo soggetto cui è affidata la riscossione nazionale, Agenzia delle entrate-Riscossione, subentra completamente nei rapporti giuridici attivi e passivi delle società del gruppo Equitalia e dunque svolge la propria attività dovendo gestire una quantità di ruoli e cartelle arretrate piuttosto rilevante già in partenza.

Il nuovo Agente della riscossione nazionale ha accesso a tutte le banche dati e le informazioni alle quali è già autorizzata ad accedere per compiti istituzionali previsti dalla legge. Ancora, è stata prevista la facoltà di ottenere le informazioni attinenti ai rapporti di lavoro, entrando direttamente attraverso un collegamento telematico all'Istituto nazionale della previdenza sociale, così diminuendo i tempi di richiesta e di lavorazione.

Ciò ha comportato effetti positivi su tutta la macchina organizzativa della riscossione, uno dei quali attiene sicuramente allo strumento del “pignoramento presso terzi”: grazie alla celere conoscenza dei rapporti che ha il contribuente con istituti bancari e finanziari o con il proprio datore di lavoro, evitando le lungaggini delle indagini finanziarie. In tal modo la riscossione coattiva è migliorata sensibilmente rispetto al passato, poiché la nuova Agenzia delle

---

<sup>223</sup> Il Decreto Legge n. 193 del 22 ottobre 2016, convertito con modificazioni dalla Legge n. 225 del 1° dicembre 2016, ha definitivamente previsto la soppressione di Equitalia e di tutte le società del gruppo con esclusione di Equitalia Giustizia Spa, che continua a svolgere funzioni diverse dalla riscossione.

Entrate-Riscossione può procedere direttamente con un pignoramento presso terzi, su un deposito bancario oppure su uno stipendio mensile, seppur nei limiti stabiliti dalla legge.

Orbene, al di là degli ultimissimi interventi legislativi, a ben vedere la riforma della riscossione ha avuto il suo vero inizio nel 2011, con il d.l. n. 70, il cui susseguirsi di proroghe ha permesso ai Comuni mantenere gli affidamenti già in corso con Equitalia s.p.a. e con altri concessionari privati, fino alla estinzione definitiva avvenuta nel mese di luglio 2017 ed alla contestuale “nascita” dell’organismo direttamente controllato dall’Agenzia delle Entrate mediante c.d. decreto fiscale. Inoltre, con la Legge di stabilità del 2015 (ai comma 682 e ss.) Equitalia, ed ora la nuova Agenzia delle Entrate-Riscossione, resta comunque titolare dei ruoli di riscossione già affidati e viene emanata una normativa specifica per la chiusura del ciclo di riscossione attraverso la disciplina delle domande di rimborso.

Nel caso in cui il Comune scegliesse di affidare il servizio di riscossione al nuovo ramo dell’Agenzia delle Entrate, esso dovrà adottare una specifica deliberazione.

In base a quanto statuito dall’art. 52, comma 5 del d.lgs. n. 446 del 1997, spetta alla competenza dell’organo consiliare l’adozione dell’atto con cui l’ente affida il servizio all’Agenzia, il quale organo dovrà provvedere anche a motivare la stessa deliberazione<sup>224</sup>, considerando le possibili forme alternative di gestione della riscossione coattiva delle varie entrate e valutando l’eccezionalità della norma di legge che permette la concessione diretta della riscossione delle entrate degli enti ad un soggetto terzo.

L’atto consiliare dovrà essere approvato prima della data del 1 luglio, dovrà specificare per quali entrate l’ente intende affidare il servizio all’Agenzia e dovrà essere sottoposto altresì al parere

---

<sup>224</sup> Sulla motivazione dell’atto amministrativo la letteratura è più che vasta, si rinvia *ex multis* a M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, 1988; ID, voce “*Motivazione*” dell’atto amministrativo, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1977, XXVII, nonché G. VIRGA, *Motivazione successiva e tutela della pretesa alla legittimità sostanziale del provvedimento amministrativo*, in *Diritto processuale amministrativo*, V, 1993.

obbligatorio dell'organo di revisione sui regolamenti tributari locali, in base all'art. 239, comma 1, lett. b), punto 7 del d.lgs. n. 267 del 2000, in quanto si tratta di delibera adottata ai sensi dell'art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997.

Va qui ribadito che tale tipologia di affidamento è l'unica che consente la riscossione a mezzo ruolo<sup>225</sup>, poiché nelle altre due tipologie il servizio può avvenire esclusivamente tramite ingiunzione fiscale.

Una delle principali caratteristiche del nuovo soggetto, si rileva all'interno delle dinamiche della riscossione, specialmente nelle istanze di rateazione.

Essendo un ente strumentale all'Agenzia delle Entrate, esso opera una gestione univoca ed integrata di tutta la posizione debitoria globale di ogni singolo contribuente; si accorpano le diverse situazioni debitorie (anche di enti diversi o aventi una differente natura giuridica, es. sanzioni, contravvenzioni, imposte statali, tributi locali, ecc.) sotto lo stesso codice fiscale, di tal guisa si riduce il numero delle cartelle emesse ed i costi delle singole procedure esecutive.

Alla luce di ciò, è evidente che anche la procedura di riscossione mediante ruolo sarà una procedura unitaria per il singolo contribuente, un'unica procedura per la totalità delle partite iscritte a ruolo. I tributi locali vanno a confluire nelle cartelle di pagamento che conterranno debiti tributari di natura erariale, con valori accertati in misura (mediamente) superiore rispetto a quelli di natura locale.

Per questa ragione, al fine quindi di compensare ed equilibrare il rapporto tra contribuente e nuovo soggetto preposto alla

---

<sup>225</sup> Sulla riscossione mediante ruolo si v. G. BOLETTA, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Giuffrè, 2010; M.C. PARLATO, *Riflessioni sulla consecuzione del tributo a mezzo ruolo nel quadro della giurisdizione tributaria*, in AA.VV., *1° Rapporto sulla giustizia tributaria in Sicilia*, coordinato da Andrea Parlato, Palermo, 2005; M. BASILAVECCHIA, voce *Ruolo d'imposta*, in *Enc. dir.*, Milano, 1989; G. FALSITTA, voce *Riscossione delle imposte dirette*, in *Nov. dig. it.*, Torino, 1969; ID., *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972; S. LA ROCCA, *La riscossione tramite ruolo e la notifica della cartella di pagamento alla luce dei recenti interventi della Corte Costituzionale e del legislatore*, in *Il fisco*, 39, 2005; A. PARASCANDOLO, *Manuale della riscossione coattiva delle imposte in base a ruolo*, Napoli, 1983.

riscossione, il legislatore tributario ha ampliato le possibilità di accesso alla rateazione ed in generale alla dilazione dei pagamenti<sup>226</sup>.

### **3.2. La gestione diretta del servizio di riscossione**

L'ente può comunque scegliere di gestire direttamente, tramite propri uffici interni la fase della riscossione oppure di mantenere la titolarità della stessa ma affidare esternamente solo alcune fasi del procedimento. Tale scelta organizzativa consente ai Comuni, di gestire direttamente l'attività di accertamento e di riscossione utilizzando risorse interne qualificate e sufficienti. Una possibile modalità della gestione diretta è quella in forma associata, ciò permette ad Enti locali di modesta dimensione di accedere (senza una sostanziale esternalizzazione) ad un grado di capacità gestionale e di competenza specialistica, attraverso l'integrazione di risorse umane, economiche e materiali, che se gestite singolarmente da ciascun Ente, non sarebbero in grado di competere con gli obiettivi di controllo fiscale.

La legge n. 206 del 2011 ha statuito che i Comuni effettueranno la riscossione spontanea delle loro entrate tributarie e patrimoniali sulla base del r.d. n. 639 del 1910 e del d.P.R. n. 602 del 1973 in quanto compatibile e comunque con i limiti di importo e di condizioni stabilite per gli agenti della riscossione.

Uno degli elementi di rilievo positivo della gestione diretta della riscossione, attiene alla maggiore capacità e velocità di rendicontazione delle somme incassate e la coscienza

---

<sup>226</sup> Sul tema dei poteri del concessionario della riscossione, per un confronto con il quadro normativo e giurisprudenziale in epoca precedente alla riforma, si v. G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, n. 12, 2007.

consapevolezza delle somme oggetto di mancata riscossione, che sono state concesse in rateazione o che sono a rischio inesigibilità.

Il controllo della gestione e dei flussi finanziari diretti è un profilo molto significativo all'interno del delicato procedimento dell'attività di riscossione coattiva, il cui andamento orienta e sostiene le scelte di bilancio più prudentiali e virtuose.

Ad una prima analisi sintetica degli aspetti più palesi della gestione diretta porta a rilevare che in effetti siano migliori gli standard percentuali della riscossione, ma come già accennato, è necessaria un'analisi più profonda del fenomeno ed un esame che tenga in considerazione non l'"ente-tipo" ma le singole realtà concrete presenti nel territorio italiano, le differenze sono notevoli e meritano un momento di particolare riflessione.

Nello specifico, la riscossione coattiva diretta da parte di enti locali di modeste dimensioni, non è sempre la scelta più efficace ed efficiente. Provvedere direttamente al recupero della totalità del gettito derivante dai tributi locali non è facilmente praticabile per gli enti dotati di personale esiguo, ragion per cui il legislatore nazionale concede la possibilità di affidare all'esterno anche solo alcuni passaggi della fattispecie impositiva locale, evitando di caricare la struttura amministrativa di costi fissi pluriennali<sup>227</sup>.

Un Comune di piccole-medie dimensioni potrebbe caricarsi di eccessivi costi fissi che andrebbero a rendere vano il gettito derivante dai tributi locali. Per queste ragioni, la scelta di operare la riscossione internamente dovrebbe essere basata alla luce degli incassi derivanti dalle pratiche riscosse<sup>228</sup>.

Dunque la gestione diretta del servizio rappresenta la scelta più efficace ed efficiente solo a determinate condizioni, dipende da una varietà di fattori: dimensioni dell'ente, previsioni del gettito, costi di gestione interna delle pratiche, dotazione di uffici interni

---

<sup>227</sup> Cfr. E. CORALI, *Federalismo fiscale e Costituzione: essere e dover essere in tema di autonomia di entrata e di spesa di regioni ed enti locali*, Milano, 2010.

<sup>228</sup> Si v. L. CIMBOLINI e A.M. MORICONI, *Il bilancio degli Enti Locali, La prevenzione delle patologie nella gestione finanziaria*, Santarcangelo di Romagna, 2008.

competenti ed in grado di seguire il procedimento di riscossione in modo efficiente.

Un possibile vantaggio della gestione diretta, per il contribuente, è l'unificazione nello stesso soggetto delle funzioni di chi ha generato l'accertamento e delle funzioni di chi ha adottato gli atti esecutivi. Ciò garantisce al contribuente una maggiore celerità nel reperire informazioni, nel chiedere motivazioni o addurre proprie ragioni; solitamente il soggetto preposto alla riscossione nazionale suggerisce al contribuente che chiede spiegazioni, di recarsi presso l'ufficio comunale da cui ha avuto origine la pretesa creditoria: attraverso l'unificazione del soggetto che impone e riscuote viene saltato questo passaggio intermedio che crea un disagio al cittadino. Si ricorda, in questa sede, che lo strumento di cui è dotata l'Amministrazione comunale è quello della ingiunzione fiscale, la quale consente di porre in essere una procedura di riscossione coattiva, esecutiva, diretta. Tale strumento, rispetto a quello del ruolo, permette un margine di autonomia più ampio per l'ente locale. Ciò è facilmente riscontrabile sotto il punto di vista dei tempi di notifica: se il servizio viene affidato all'Agente di riscossione nazionale, esso utilizzerà lo strumento della cartella di pagamento e la conseguente iscrizione a ruolo delle somme dovute dal contribuente, ma in questo processo i tempi di notifica sono scanditi dall'Agente, non sono dettati dall'ente impositore, il quale perde ogni tipo di potere in merito alla scansione temporale del procedimento coattivo.

L'autonomia decisionale della riscossione diretta è assorbita nelle normative nazionali nel caso di riscossione tramite ruolo, poiché il credito dell'ente locale si immette nella cartella di pagamento, la quale è sottoposta ai tempi e alle modalità di pagamento, stabiliti dalla normativa statale (anche se in contrasto con quella locale).

Invece, se l'ente opta per la gestione interna, adopera lo strumento dell'ingiunzione, resta "padrone" del procedimento: potrà scegliere i tempi delle notifiche in base alle proprie esigenze, ad esempio

potrà evitare l'accavallarsi delle ingiunzioni fiscali con altre scadenze.

Il Comune è titolare del credito e, attraverso la riscossione coattiva diretta, stabilisce anche tempi e modalità di pagamento, secondo le scelte organizzative e amministrative ritenute più efficaci e idonee. L'indubbio vantaggio della gestione diretta consiste appunto nell'autonomo potere regolamentare rispetto alla gestione dei crediti derivanti da tributi locali<sup>229</sup>.

La stessa sorte per le procedure di rateazione e dilazione dei pagamenti; i tempi ed il numero di rate concesse al contribuente vengono determinate dal legislatore nazionale in caso di affidamento all'Agente della riscossione, mentre se la procedura è gestita direttamente dall'ente, il contribuente invierà ad esso la richiesta di rateazione e potrà concordare un piano di rientro in linea diretta con il soggetto impositore, titolare del diritto di credito.

Il Comune nel proprio regolamento delle entrate, ha la facoltà di stabilire i soggetti che hanno diritto alla rateazione, i limiti massimi e minimi degli importi rateizzabili, le eventuali garanzie per debiti di rilievo e il numero delle rate in proporzione agli importi dovuti.

Gli enti locali che devono gestire posizioni debitorie di piccola e media entità si troveranno a modulare diversamente il procedimento rispetto a quello statuito in materia di entrate erariali, in cui il numero massimo delle rate non è equiparabile a quello stabilito dalla imposizione locale.

Ulteriore aspetto vantaggioso per l'ente, all'interno della gestione diretta, sta rapidità dei tempi dell'azione esecutiva. L'invio delle ingiunzioni fiscali è scandito sulla scorta di scelte organizzative dell'ente senza ritardi diretti e indiretti, all'opposto la notifica delle posizioni iscritte a ruolo segue la lavorazione e la programmazione dell'Agente di riscossione, a cui il legislatore attribuisce un termine massimo di otto mesi.

---

<sup>229</sup> Cfr. A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010.

Ancora, l'eventualità di conflitti<sup>230</sup> viene ridotta in caso di gestione diretta: i margini di contenzioso sono minori rispetto ai ricorsi ed i reclami-mediazione avverso le posizioni debitorie iscritte a ruolo.

Ciò perché l'ingiunzione fiscale ha ad oggetto solo il credito tributario vantato dall'ente locale, il quale normalmente è di modesta entità (se ci riferiamo al contribuente medio, persona fisica); mentre le somme iscritte a ruolo dall'Agente della riscossione attengono non solo ai crediti derivanti da tributi locali, ma comprendono anche quelli di natura erariale (si è visto in precedenza che i ruoli comprendono anche crediti derivanti da sanzioni, contravvenzioni, ed altro)<sup>231</sup>.

Il contribuente sarà più restio ad impugnare la pretesa dell'ente locale, perché in molti casi potrebbe essere antieconomico per lo stesso soggetto, visti i costi della giustizia tributaria. Al contrario, di fronte ad una somma cospicua iscritta a ruolo, il contribuente potrebbe ritenere più vantaggiosa la soluzione del contenzioso<sup>232</sup>.

È doveroso, però, analizzare anche il lato opposto della medaglia, cioè nel caso in cui le ingiunzioni notificate non abbiano raggiunto l'obiettivo dell'incasso, spetta all'ente (se gestisce direttamente il procedimento) porre in essere le azioni della successiva fase

---

<sup>230</sup> Sul tema della impugnazione e del processo in tema di finanza locale si v. T. MAGLIONE, *Aspetti processuali del sistema fiscale degli enti locali*, in *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, F. Amatucci (a cura di), Torino, 2010.

<sup>231</sup> Sul tema di v. M. NUSSI, *L'emendabilità degli errori della dichiarazione in sede di impugnativa del ruolo tra esigenze sostanziali e pericolose implicazioni processuali* (Nota a Cass. civ., sez. trib., 12 dicembre 2011, n. 26512), in *Riv. giur. trib.*, 4, 2012; nella nota a sentenza l'A. nell'analisi dell'impugnazione del ruolo rispetto alla cartella di pagamento, evidenzia che la «Corte di cassazione ammette che l'errore del contribuente in dichiarazione dei redditi possa essere corretto mediante l'impugnazione del ruolo iscritto a seguito della liquidazione dell'imposta dovuta, eccettuando un vizio della dichiarazione. La Corte, pur evidenziando che non viene in rilievo un "vizio proprio" della cartella, ma l'errore del contribuente, ne consente l'impugnabilità con l'unico elemento argomentativo della esigenza del rispetto del principio di capacità contributiva e della obiettiva legalità dell'azione amministrativa. L'argomentazione, ammantata da esigenze di favore per il dichiarante, è pericolosa, in quanto, rendendo irrilevante il limite normativo dei "vizi propri" della cartella, affinché essa possa essere ritenuta atto impugnabile, in realtà "costringe" il contribuente al ricorso al fine di eccipire l'errore».

<sup>232</sup> Per una visuale completa in tema di autonomia effettuale e funzionale degli atti della riscossione anche in materia di imposte dirette, si v. M. NUSSI, *Scomputo e rimborso di ritenute d'acconto su proventi non dichiarati (o non accertati)*, in *Riv. dir. trib.*, 1, 2000, in cui l'A. esamina la funzione del ruolo e la sua impugnabilità.

esecutiva. Se si tratta di un ente locale di modeste dimensioni, sono palesi le oggettive difficoltà di azionare efficaci procedure cautelari ed esecutive volte ad assicurare la riscossione del credito (e nelle more anche la sua tutela). Si pensi alle azioni esecutive di natura immobiliare: esse non possono essere azionate se non in presenza di termini e somme di gran lunga superiori a quelle che solitamente hanno ad oggetto le ingiunzioni fiscali per tributi locali. È la stessa legge che impone determinati limiti alle azioni esecutive e di pignoramento<sup>233</sup>, tali limiti spesso rendono impraticabili le citate azioni ai Comuni che vogliono riscuotere il *quantum debeatur* a titolo di entrate locali proprie. Invece, in caso di riscossione coattiva mediante ruolo, le somme dovute per tributi locali si sommano ad altri debiti erariali e si raggiunge l'importo sufficiente ad azionare le azioni di pignoramento.

Inoltre, la ricerca di beni da pignorare, specialmente per quelli di natura mobile, è sicuramente più agevole (come si è avuto modo di constatare) per l'Agente della riscossione, che ha accesso diretto a più canali, a più banche dati. Ciò rende più celere la tempistica dell'azione esecutiva, poiché si snellisce tutta la fase preparatoria del procedimento coattivo.

Sotto questo punto di vista, la preclusione delle procedure esecutive immobiliari e le minori informazioni impiegabili nelle procedure esecutive mobiliari, oltre a ridurre i potenziali margini di riscossione, creano costi di procedura superiori per l'ente locale<sup>234</sup>. Tutto ciò tenendo ben presente che le spese sostenute per il recupero del credito infruttuoso, in caso di gestione diretta, a differenza del ruolo in cui tutti i soggetti partecipano pro quota alla copertura dei costi, ricadono integralmente sull'ente impositore.

---

<sup>233</sup> I limiti imposti alle procedure di ipoteca e di pignoramento prevedono posizioni debitorie minime di 20.000 o di 120.000 euro, a seconda dei casi; è pertanto evidente che sono rari i casi di accertamenti dei tributi locali che in modo autonomo superino tali valori.

<sup>234</sup> Cfr. L. CIMBOLINI e A.M. MORICONI, *Il bilancio degli Enti Locali, La prevenzione delle patologie nella gestione finanziaria*, cit.

Oltre a quelli menzionati, vi sono svariati elementi (tutti di pari importanza, perché possono condurre a determinati pesi e contrappesi nel bilancio comunale) che devono essere valutati, prima di intavolare il discorso sul modello organizzativo di riscossione coattiva diretta.

Uno di essi attiene alla esigenza di dotarsi di figure professionali specifiche, quali gli ufficiali della riscossione, che svolgono: le funzioni esecutive di pignoramento mobiliare e immobiliare, la conseguente organizzazione delle vendite con pubblico incanto, la rendicontazione e la ripartizione delle somme incassate, la definizione degli atti formali e sostanziali a tutela della normativa e della trasparenza.

Altro elemento, altrettanto delicato, riguarda la problematica dei crediti tributari vantati nei confronti di soggetti residenti in territori diversi da quello comunale. La gestione del creditore residente nel territorio su cui insiste la competenza dell'ente locale è certamente più agevole rispetto a quella del contribuente residente all'estero; si pensi a titolo esemplificativo a territorio in cui è frequente la presenza di immobili ad uso turistico, alberghiero, case vacanze, che solitamente vengono qualificate come "secondo case", i cui proprietari risiedono altrove. Se si tratta di una piccola località turistica, spesso amministrata da un ente di piccole dimensioni, allora si avranno dei costi ulteriori dovuti a professionisti esterni, per l'affidamento delle indagini ai fini dell'accertamento.

In conclusione, la gestione diretta della riscossione coattiva può essere la soluzione migliore solo se ricorrono determinate condizioni. Essa deve essere il frutto di una scelta ponderata, che tenga in considerazione tutti i possibili aspetti della procedura in esame: è necessaria un'analisi attenta dei punti di forza e di debolezza, a seconda delle caratteristiche territoriali del Comune, delle masse gestite, delle norme regolamentari adottate (o eventualmente da modificare), dal personale presente all'interno degli uffici comunali e degli obiettivi da raggiungere.

### 3.3. L'affidamento del servizio di riscossione a soggetti esterni

La normativa fiscale in materia di entrate locali prevede, tra le altre, la possibilità di coinvolgere terzi soggetti (privati) nelle attività di liquidazione, riscossione ed accertamento del prelievo tributario<sup>235</sup>.

In particolare è stabilito che l'affidamento a terzi debba essere effettuato a favore di aziende speciali, di società "miste" per azioni o a responsabilità limitata a prevalente capitale pubblico<sup>236</sup>, ovvero ai soggetti iscritti all'albo dei concessionari di servizi fiscali previsto dall'art. 53 del d.lgs. 446/1997<sup>237</sup>, istituito presso il Ministero dell'economia e delle finanze e all'iscrizione consegue l'abilitazione all'esercizio delle attività tributarie.

L'iscrizione all'albo di cui all'art. 54 è un onere per la società, ed è anche requisito indispensabile al fine della concessione del pubblico servizio. La disciplina dettagliata è contenuta nei decreti ministeriali n. 89/2000 e n. 289/2000, che regolano, rispettivamente, l'attività della commissione esaminatrice e i soggetti iscrivibili all'albo, con attenzione particolare alle società miste<sup>238</sup>.

---

<sup>235</sup> Sul tema della esternalizzazione del procedimento impositivo locale si v. G. DEBENEDETTO, *L'esternalizzazione dei tributi locali*, Rimini, 2006; U. CORAZZA, M. DURANTE e S. SORAMEL, *La riscossione delle entrate degli enti locali*, Macerata, 2005; V. IOVINELLI, *Affidamento della gestione delle entrate pubbliche locali con rinvio al sistema dell'offerta più vantaggiosa*, in *Riv. Trib. Loc.*, 3, 2005; P.A.G. DI CESARE, *La nuova disciplina dei servizi pubblici locali. Riflessi sull'esternalizzazione della funzione tributaria*, in *Trib. Loc. e Reg.*, 5, 2004; G. VETRITTO, *L'esternalizzazione strategica nelle amministrazioni pubbliche*, Roma, 2006.

<sup>236</sup> Sull'esercizio privato di potestà amministrative, S. ROMANO, *Il diritto pubblico italiano*, Milano, 1988; in tema di esercizio privato delle funzioni pubbliche la dottrina amministrativista ha come perno centrale il pensiero di G. ZANOBINI: *L'esercizio privato delle funzioni e dei servizi pubblici*, in *Primo Trattato completo di diritto amministrativo italiano*, vol. II, Parte III, Milano, 1920; *Corso di diritto amministrativo*, vol. III, *L'organizzazione amministrativa*, Milano, 1946; *L'esercizio privato delle pubbliche funzioni e l'organizzazione degli enti pubblici*, in *Scritti vari di diritto pubblico*, Milano, 1955.

<sup>237</sup> Sull'argomento si v. F. PICA, *L'affidamento a privati della gestione delle entrate locali*, in *Riv. Trib. Loc.*, 1, 1998; A. URICCHIO, *Tributi comunali e provinciali*, cit.

<sup>238</sup> In particolare, l'art. 8 del d.m. n. 289/2000 richiede: il possesso di idoneo apparato organizzativo, funzionale allo svolgimento dei servizi affidati, nonché la presenza delle necessarie figure professionali; la disponibilità di sistemi informativi con particolari caratteri tecnici idonei allo scambio di dati tra gli enti locali e il sistema dell'anagrafe tributaria; l'osservanza degli obblighi derivanti

L'atto di iscrizione all'albo deve contenere una serie di indicazioni riguardanti la società, come il possesso dei requisiti di natura finanziaria, tecnica e di onorabilità: il capitale versato, la professionalità delle risorse umane, l'apparato aziendale e l'assenza di situazioni di incompatibilità. Il regolare possesso dei requisiti summenzionati non è soltanto una condizione di accesso all'albo, ma rappresenta anche un presupposto per la permanenza della società sul mercato. Difatti, nel caso in cui, la commissione competente accerti che siano venuti meno i requisiti, risulteranno applicabili gli istituti della sospensione e della cancellazione dall'albo e, nelle ipotesi più gravi, la decadenza.

Il problema più evidente, che si viene a creare nel momento in cui l'ente opta per l'affidamento del servizio ad un concessionario privato, sta nella qualificazione della natura giuridica delle attività tributarie svolte dallo stesso, nonché del rapporto intercorrente tra Amministrazione e gestore<sup>239</sup>.

Per quanto riguarda la natura delle attività svolte dal concessionario, la giurisprudenza riconosce nella liquidazione,

---

dalle leggi in materia di lavoro e di previdenza, nonché dei contratti collettivi di lavoro. Nell'atto di iscrizione è necessario, inoltre, fornire prova del rispetto degli obblighi vigenti in materia lavoristica nei confronti dei dipendenti. L'art. 18 del decreto in esame stabilisce, altresì, che gli iscritti all'albo devono, comunque, presentare annualmente un'attestazione che certifichi la permanenza dei requisiti previsti per l'iscrizione.

<sup>239</sup> Sulla differenza in astratto tra una concessione ed un contratto di appalto si c. Consiglio di Stato sez. VI 16 luglio 2015 n. 3571, secondo cui mediante la concessione di servizi la pubblica amministrazione trasferisce ad altro soggetto la gestione di un servizio, che la medesima potrebbe direttamente (ma non può o non intende) svolgere nei confronti di utenti terzi. Il concessionario — a differenza di quanto avviene nell'appalto di servizi (nell'ambito del quale l'Amministrazione riceve dal contraente una prestazione ad essa destinata, in cambio di un corrispettivo) — ottiene il proprio compenso non già dall'Amministrazione ma dall'esterno, ovvero dal pubblico che fruisce del servizio stesso, svolto dall'impresa con assetto organizzativo autonomo e con strumenti privatistici, come è usuale per i servizi alimentari, come quello in esame. Sul piano economico, il rapporto complessivo è dunque trilaterale, poiché coinvolge l'Amministrazione concedente (che resta titolare della funzione trasferita), il concessionario e il pubblico. Il concessionario utilizza quanto ottiene in concessione (nel caso specie: il servizio con l'utilizzo di spazi interni alla sede dell'ente pubblico) a fini legittimi di lucro, assumendo — come richiede il diritto europeo — il rischio economico connesso alla gestione del servizio, svolto con mezzi propri; per godere delle risorse materiali appartenenti all'Amministrazione, il medesimo normalmente corrisponde un canone e non riceve dall'Amministrazione alcun corrispettivo.

accertamento e riscossione delle entrate locali i caratteri di servizi pubblici<sup>240</sup>.

Nello specifico, le attività tributarie vengono qualificate come servizi pubblici aventi rilevanza economica, di conseguenza si riconosce anche l'applicabilità nel caso di specie, della disciplina contenuta nell'art. 113 del T.u.e.l. e, quindi vi è l'obbligo di porre in essere procedure competitive ad evidenza pubblica al fine del conferimento della gestione del servizio.

La scelta del ricorso a soggetti privati per la gestione della riscossione dei tributi locali, comporta conseguenze di bilancio che l'ente deve necessariamente tenere in considerazione nel momento in cui opta per tale soluzione. La ponderazione dell'affidamento esterno deve prendere in esame anche l'incidenza del "costo": non soltanto il c.d. prezzo del contratto di affidamento, ma anche tutte le altre spese collegate al procedimento di esternalizzazione come l'avvio del progetto studi di fattibilità, attività preliminari alla esternalizzazione, degli strumenti di monitoraggio e della verifica dei risultati ottenuti, di eventuali disservizi; nonché i costi attinenti all'impiego di mezzi di controllo da parte della committente pubblica nei confronti dell'affidatario.

---

<sup>240</sup> Sulla questione si v. TAR Campania, Napoli, sez. I, 20 marzo 2008, n. 1458, per cui la liquidazione, l'accertamento e la riscossione dei tributi locali costituiscono attività di servizio pubblico; nonché Cons. di Stato, sez. V, 5 ottobre 2005, n. 5318, in base al quale dette attività sono riferibili non alla sfera degli appalti pubblici di servizi, ma a quello dei pubblici servizi il cui espletamento implica l'esercizio di prerogative tipiche dei pubblici poteri; Cons. di Stato, sez. V, 5 settembre 2005, n. 4484; sez. V., 1 luglio 2005, n. 3672; TAR Puglia, Lecce, sez. II, 25 luglio 2003, n. 5328; id., sez. II, 12 marzo 2003, n. 779; TAR Lombardia, Milano, sez. III, 17 febbraio 2003, n. 273; TAR Piemonte, sez. II, 13 maggio 2002, n. 960. Invece in senso contrario si v. Cons. di Stato, sez. V, 13 febbraio 1995, n. 240, secondo cui i servizi di accertamento e riscossione dei tributi locali non sono riconducibili alla nozione di servizio pubblico.

La giurisprudenza ha poi ritenuto che debbano essere escluse dall'ambito dei servizi pubblici tutte le altre prestazioni che costituiscono un mero "presupposto" dell'erogazione dei servizi di accertamento e riscossione dei tributi; la titolarità della loro gestione resta, comunque, in capo al comune. Così, Cons. St., sez. V, 5 settembre 2005, n. 4484; id., 5 aprile 2005, n. 1568; TAR Sardegna, 3 febbraio 2004, n. 97; TAR Puglia, Lecce, sez. II, 25 giugno 2002, n. 2601. In generale, si v. Cass. civ., sezioni unite, 30 marzo 2000, n. 71 e 72, secondo cui il servizio pubblico attiene all'espletamento delle funzioni e all'erogazione delle prestazioni svolte dall'Amministrazione, direttamente o tramite il concessionario, ai cittadini fruitori del servizio.

Inoltre devono stimarsi anche i costi legati ad eventuali controversie, i costi di regolazione del mercato (la gestione dell'albo e le attività della commissione).

Infine non è del tutto remota anche l'eventualità della cancellazione della società privata dall'albo, a causa della perdita dei requisiti necessari per la sua permanenza e per mantenere in vita il rapporto con l'ente.

In caso di cancellazione della società, la legge esclude espressamente che possa continuare la gestione dell'attività, ciò sarebbe quindi causa di immediati effetti negativi: creerebbe un disservizio ed aumenterebbe i costi della nuova gestione.

Da considerarsi, poi, che nella peggiore delle ipotesi di cancellazione, cioè in caso di accertamento di reati contro la Pubblica Amministrazione (peculato, appropriazione indebita), l'ente assumerebbe il rischio del debito non avendo più l'immediata disponibilità delle somme riscosse<sup>241</sup>.

Dunque, anche la scelta di affidarsi ad un soggetto privato esterno comporta sia dei benefici che degli effetti svantaggiosi per l'ente, il quale dovrà valutare ed orientare la gestione della riscossione alla luce di svariate condizioni.

---

<sup>241</sup> Sul tema si v. M. TORIELLO, *L'amministrazione dell'azienda sottoposta a sequestro preventivo, tra prassi applicative e prospettive di riforma*, in *Cassazione Penale*, 9, 2017.

## CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

L'avvento del federalismo fiscale ha comportato una serie di modifiche importanti nelle finanze degli enti locali, i quali si trovano a dover gestire una serie di entrate patrimoniali di diversa natura ed allo stesso tempo, devono compiere scelte politiche supportate da modelli di gestione efficaci ed efficienti.

Ad oggi la maggior parte delle entrate locali è costituita dai tributi propri (fonte principale di sopravvivenza per lo stesso ente), solo una piccola parte deriva dai trasferimenti statali, ciò comporta come conseguenza principale che la scelta del modello di gestione dei tributi locali determina in modo sostanziale i risultati riscontrabili nel bilancio dell'Amministrazione.

Il successo delle politiche tributarie locali dunque si verifica in base alla organizzazione della gestione delle entrate locali, alla concreta attuazione dei principi di equità tributaria, di semplificazione e riduzione della pressione fiscale.

Il legislatore del 2009, con la legge n. 42 del 5 maggio, ha introdotto un nuovo parametro per valutare il sistema tributario locale, e cioè la "capacità fiscale": «...la presente legge reca disposizioni volte a stabilire in via esclusiva i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, a disciplinare l'istituzione ed il funzionamento del fondo perequativo per i territori con minore *capacità fiscale* per abitante nonché l'utilizzazione delle risorse aggiuntive e l'effettuazione degli interventi speciali di cui all'articolo 119, quinto comma, della Costituzione perseguendo lo sviluppo delle aree sottoutilizzate nella prospettiva del superamento del dualismo economico del Paese...» (art. 1, l. 42/2009, la norma ripete in vari articoli il termine "capacità fiscale").

In tal modo è stata profondamente modificata l'impostazione originaria del federalismo fiscale, in cui la funzione di riequilibrio e di solidarietà dei fondi perequativi era svolta tenendo conto di

elementi diversi, che forse non esprimevano realmente la situazione concreta in cui versava l'ente. Prima erano presi ad oggetto dei parametri come il numero di residenti o dati di bilancio standardizzati, che non riuscivano a fotografare la realtà concreta del territorio, non erano in grado di stimare l'andamento dell'amministrazione locale nel suo complesso.

Mediante l'introduzione del concetto di capacità fiscale, è ora possibile apprezzare lo "stato di salute" dell'ente *tout court*, poiché viene in considerazione una molteplicità di fattori che compongono un unico parametro: la ricchezza immobiliare (in base alla tipologia di immobili), le aspettative di gettito e le aliquote adottate, l'efficacia della riscossione (spontanea e coattiva) tendente ad accrescere il gettito.

Grazie alla preventiva individuazione del potenziale gettito tributario, gli enti locali verranno supportati mediante trasferimenti statali perequativi non in base ai dati di bilancio standardizzati, bensì sulla scorta della capacità fiscale: i trasferimenti perequativi, nazionali e comunali, tendono a privilegiare i Comuni che hanno raggiunto una capacità fiscale elevata, riducendo il differenziale tra il gettito incassato e il gettito atteso. Incrementare le capacità fiscali permette pertanto all'ente locale un doppio beneficio, da un lato aumenta il proprio gettito tributario e dall'altro potenzia i propri parametri, in termini di utilizzo congiunto delle capacità fiscali e dei fabbisogni standard.

L'ente che non potenzia ed accresce la propria capacità fiscale invece presenterà una insoddisfacente struttura organizzativa, con alti livelli di evasione e si risconterà una gestione della riscossione sicuramente inefficiente.

La presente ricerca ha analizzato proprio questo aspetto: l'ente in che modo potrebbe incrementare la propria capacità fiscale? Quali sono gli strumenti messi a disposizione dal legislatore nazionale all'amministratore locale?

Si è analizzato *in primis* lo strumento normativo, e cioè il regolamento Comunale.

Il tema della delimitazione del potere regolamentare comunale non è di agevole definizione, si è visto che nonostante la grande spinta federalista e tutte le buone intenzioni all'inizio di ogni riforma, non hanno comunque portato ad un quadro normativo in grado di dotare i singoli enti di quell'autonomia di cui forse necessiterebbero per poter creare un proprio modello di gestione, tarato sulle proprie esigenze, sulle proprie necessità.

D'altronde la *ratio* del riparto di competenze è proprio questa, il soggetto più vicino al territorio ha una maggiore conoscenza delle caratteristiche dell'economia locale, ben conosce i pregi ed i difetti del territorio, è più vicino al contribuente. Per tutta questa serie di ragioni, la scelta di far rientrare nella competenza dell'ente locale anche il potere di autoregolamentare la gestione delle proprie finanze sarebbe la scelta più efficiente, almeno in teoria.

In pratica, invece, la realtà è ben diversa, le realtà locali sono profondamente diverse tra di loro e non tutte riescono ad adoperare nel modo migliore le risorse che possiede.

La potestà normativa degli Enti locali è sottoposta a vincoli derivanti sia dalle fonti interne che eurounitarie: la Costituzione, all'art. 23 sancisce il principio di riserva di legge, che viene spesso interpretato in chiave restrittiva in tema di entrate locali, nonostante la riforma che ha condotto al c.d. federalismo fiscale, il quale se certamente ha modificato l'assetto legislativo, delle fonti, della potestà impositiva, non è però riuscito a completare l'opera inizialmente proposta, di rivoluzione del sistema tributario locale.

Attraverso il d.lgs. n. 23 del 2011 la potestà impositiva locale aveva assistito ad una profonda limitazione rispetto a ciò che era invece previsto dall'art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, ciò in quanto l'Amministrazione doveva limitarsi alla scelta dell'aliquota all'interno di una scala già fissata *ex lege* (statale o regionale, a seconda del tributo) con minime possibilità di incidere sul regime di esenzioni ed agevolazioni. Esclusa la facoltà di istituire *ex novo* tributi locali, che resta di competenza della fonte primaria, i Comuni possono solo 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.

Percorrendo la strade delle autonomie locali, la ricerca si è soffermata sull'ultima fase del processo impositivo locale: la riscossione.

Esso rappresenta sì il passaggio finale di tutto il procedimento, ma è anche il più rilevante e delicato, dato che è tutto finalizzato all'incasso essa rappresenta un momento centrale per la tenuta dei bilanci locali e per l'equità fiscale.

Lo sviluppo della disciplina della riscossione dei tributi locali ha attraversato un lungo percorso di riforma. Fino al 2012 la riscossione era affidata al gruppo Equitalia s.p.a. in oltre il 75% del totale dei Comuni d'Italia, ma il c.d. Decreto Sviluppo (d.l. n. 70 del 2011) ha previsto che dal gennaio 2012 il concessionario nazionale (e le società dallo stesso partecipate) dovesse cessare l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione dei tributi locali. Questo non fu altro che il primo di una lunga serie di rinvii, che sono terminati nel mese di luglio 2017.

Il servizio prima svolto dalla società Equitalia passa ad un ente pubblico economico riconducibile all'Agenzia delle Entrate, la cui organizzazione ed il cui rapporto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze dovrebbero garantire una maggiore efficienza nonché il contenimento dei costi.

Ma sul punto si è visto come la dottrina tributaria sia quasi unanime nel sostenere la necessità di una rivoluzione copernicana dell'intero meccanismo sia impositivo, che nello specifico della riscossione, al livello locale altrimenti si lascerebbe incompiuta l'opera iniziata con la riforma del Titolo V della Carta costituzionale del 2001, che ha introdotto il federalismo fiscale.

La materia della riscossione locale occupa un posto di rilievo, è palese l'importanza degli obiettivi da raggiungere in termini di capacità di riscossione ai fini degli equilibri del bilancio. Rispetto alle altre entrate, i tributi locali devono essere oggetto di un controllo

di gestione serrato, poiché si tratta di somme afferenti a voci di bilancio che non hanno una ripartizione mensile connessa con la stessa tempistica delle uscite, ma hanno scadenze prefissate in alcune date specifiche collocate nella seconda parte dell'anno (ad esempio la disciplina dell'IMU prevede il versamento dell'acconto entro il 16 giugno ed il pagamento del saldo il 16 dicembre).

La riforma della riscossione degli enti locali potrebbe essere accolta dalle Amministrazioni come un'occasione di revisione del proprio sistema, ognuno potrebbe approfittare delle condizioni normative attuali per poter rivedere e perfezionare il proprio *modus operandi* in tema di tributi locali.

La riscossione rappresenta in pieno la potestà dell'ente, anche sul fronte dell'autonomia regolamentare si è visto come il legislatore nazionale abbia lasciato all'Amministrazione locale uno spazio abbondante di manovra, difatti non ci sono rilevanti limiti nelle fonti legali in quanto l'autonomia organizzativa dell'ente riguarda tutti i profili della fase della liquidazione, di accertamento e di riscossione dei tributi locali.

L'opera regolamentare-normativa dell'ente coinvolge sia la fase fisiologica della riscossione spontanea, che quella patologica dei procedimenti coattivi di recupero del credito, la quale ultima potrà essere attuata anche per mezzo di modelli distinti rispetto a quelli tradizionali della finanza locale, attribuendo agli agenti della riscossione incisivi poteri di tutela del credito fiscale, utilizzando strumenti di coazione quali le iscrizioni ipotecarie o il fermo amministrativo.

Il procedimento di riscossione è una funzione amministrativa espressione diretta della potestà impositiva e consente l'esercizio di poteri autoritativi, conoscitivi, cautelari e sanzionatori.

L'art. 52, comma 5, del d.lgs. n. 446/1997, inizialmente aveva previsto una pluralità di modelli di gestione di tributi ed altre entrate; oltre alla gestione diretta (c.d. in economia), anche svolta in forma associata attraverso convenzioni, consorzi, unioni di Comuni, gli enti locali potevano 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 a soggetti iscritti all'albo dei concessionari di servizi fiscali.

La scelta di affidare il servizio ad un soggetto esterno comporta il previo esperimento di una procedura ad evidenza pubblica, secondo quanto statuito dal Codice degli appalti, ad esclusione del caso in cui il servizio venga gestito da una società *in house*.

Si è potuto vedere che le specifiche indicazioni per il riordino e la riforma della disciplina tributaria siano contenute nella delega fiscale del 2014, n. 23, in cui la lett. c) dell'art. 10 statuisce (più o meno dettagliatamente) le nuove direttive in materia di riscossione locale. La spinta che ha mosso il legislatore verso la riforma è stata da un lato l'esigenza interna all'ordinamento italiano di un rinnovamento del campo, dall'altro la necessità di adeguamento al diritto eurounitario, il quale ha condotto il sistema fiscale verso una dimensione più equa, trasparente ed orientata alla crescita, alla efficienza ed alla trasparenza.

Inoltre, anche le fonti interne di rango costituzionale hanno dato la possibilità di iniziare il percorso di riforma, difatti l'art. 119 Cost. fa un esplicito riferimento ai "principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario", in questo modo ponendo un ponte che collega la materia dell'autonomia tributaria degli enti locali all'intero sistema di finanza pubblica.

Il filo conduttore che lega tutti gli interventi legislativi susseguitesesi negli anni, è rappresentato dall'obiettivo comune da un lato di massimizzare il gettito, dall'altro di incentivare l'adempimento spontaneo da parte del contribuente, attraverso la trasparenza dell'azione pubblica ed altri strumenti, come alcune forme di rimborso automatico di tributi versati indebitamente.

Proprio perché si rivolge ai singoli strumenti, si noti che la novità della delega fiscale del 2014 sta nel fatto che essa non pone in essere una riforma organica del sistema, ma prevede una profonda revisione dei singoli istituti.

I parametri posti alla base della riforma operata, nello specifico dalla delega del 2014, sono la certezza, l'efficacia, l'efficienza nell'esercizio dei poteri della riscossione locale; ciò originariamente aveva posto come obiettivo la riduzione al minimo dell'esternalizzazione del servizio di gestione della riscossione coattiva da parte degli Enti Locali, nonché la semplificazione della procedura, in special modo per il recupero delle somme di modesto valore.

In un'ottica di massima efficienza della macchina amministrativa, difatti la norma citata dispone testualmente «l'adeguata valorizzazione e messa a disposizione delle autonomie locali delle competenze tecniche, organizzative e specialistiche in materia di entrate degli enti locali accumulate presso le società iscritte all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni». L'art. 10 della delega fiscale del 2014, per quanto concerne la riorganizzazione della riscossione, statuiva anche la modifica della procedura attinente allo strumento dell'ingiunzione fiscale e le ordinarie procedure di riscossione coattiva dei tributi, ciò al fine di adattare alla riscossione locale.

La modifica del dato normativo ha determinato quale conseguenza obbligatoria anche l'opera di revisione della procedura, nonché dei requisiti per l'iscrizione all'albo dei concessionari. Inoltre vi è stata sentita anche l'esigenza di immettere nuovi strumenti di controllo e garanzia per la pubblicità delle procedure: specificamente le regole della riscossione devono sottostare a regole pubblicistiche, gli operatori devono seguire un codice deontologico, con specifiche incompatibilità per gli esponenti aziendali che rivestono ruoli apicali negli enti affidatari dei servizi di riscossione. La norma prende in considerazione l'interesse del contribuente destinatario dell'attività di riscossione ma al tempo stesso, richiama anche l'attenzione sulla pregnanza delle regole pubblicistiche poste a garanzia dello stesso soggetto.

Per quanto riguarda l'esercizio della riscossione delle entrate locali, sono previste varie tipologie di gestione del servizio. In primis viene in rilievo la gestione diretta, c.d. in economia, svolta anche in forma associata mediante convenzioni, consorzi, unioni di Comuni. Dalla ricerca e dallo studio del procedimento impositivo, è emerso, e pare opportuno qui evidenziarlo, che il momento della riscossione coattiva è solo l'ultima fase di un lungo procedimento che inizia con la fase impositiva, la difficoltà di riscossione degli avvisi di accertamento deve infatti essere analizzata non come fase a sé stante, ma come parte integrante di una struttura organizzativa tributaria più complessa che in più momenti manifesta carenze o ritardi che si esplicitano soltanto nella fase conclusiva.

Il soggetto preposto alla riscossione, lo strumento amministrativo utilizzato o le norme regolamentari che disciplinano il singolo procedimento sono solo alcuni degli aspetti della imposizione locale che sicuramente emergono nella fase conclusiva dell'azione coattiva.

L'ente locale ha la possibilità di intervenire su alcune delle principali cause del fenomeno della riscossione coattiva, nelle fasi di gestione e di accertamento precedenti alla iscrizione a ruolo.

Nel caso in cui la struttura amministrativa ed organizzativa dell'Ente fosse in grado di sostenere il servizio internamente, mediante appositi uffici e con la predisposizione (anche i termini di formazione professionale) di personale ad hoc, la riscossione da un lato avrebbe un costo sicuramente minore, sia per l'Ente stesso sia anche per il contribuente (il quale si vedrebbe decurtare parte della soma dovuta imputata alla Società di riscossione esterna all'Amministrazione), dall'altro renderebbe anche più snello il procedimento, in modo tale da velocizzare le procedure coattive. Inoltre, si è visto, come la gestione diretta sia può presentarsi come la scelta più efficace sotto il profilo della scadenza temporale della riscossione coattiva, ben potendo lo stesso ente gestire la tempistica degli invii e delle notifiche degli avvisi di pagamento, delle ingiunzioni fiscali, evitando l'accavallarsi con altre scadenze o

comunque scegliendo periodi in cui (in base alle esigenze del singolo territorio) vi sia più possibilità di successo dell'operazione finalizzata all'incasso.

Sul punto, la delega del 2014 ha puntualizzato l'esigenza di investire sulla professionalità del personale dipendente dell'ente locale, per poter gestire internamente tali procedimenti. Difatti la norma esprime la necessità di determinare, con attenzione ai vincoli di finanza pubblica, idonee procedure allo scopo di rafforzare all'interno degli enti locali le strutture e le competenze specialistiche necessarie per la gestione diretta della riscossione, ovvero per il controllo delle strutture esterne affidatarie.

Il passaggio da una gestione nazionalizzata ad una riscossione locale e decentralizzata, con società più legate al territorio o tramite la creazione di appositi uffici interni alle amministrazioni, dovrebbe permettere una gestione maggiormente ragionevole delle posizioni dei contribuenti ed un notevole abbassamento dei costi.

L'ente, in ogni caso, potrebbe anche optare per una soluzione intermedia, cioè gestire internamente solo alcune fasi del procedimento di accertamento e riscossione, affidando le altre a società private esterne; ciò consentirebbe al Comune di sfruttare le risorse interne per quanto possibile.

Una ulteriore possibile modalità della gestione diretta è quella in forma associata, ciò permette ad Enti locali di modesta dimensione di accedere (senza una sostanziale esternalizzazione) ad un grado di capacità gestionale e di competenza specialistica, attraverso l'integrazione di risorse umane, economiche e materiali, che se gestite singolarmente da ciascun Ente, non sarebbero in grado di competere con gli obiettivi di controllo fiscale.

Resta, in ogni caso, di fondamentale importanza la figura dell'Ufficiale della Riscossione: trattasi del soggetto del quale l'ente locale deve avvalersi qualora svolga in proprio le funzioni di riscossione coattiva delle proprie entrate tributarie e patrimoniali secondo le norme del d.P.R. 602/1973 compatibili con quelle del r.d. 639/1910. L'Ufficiale della Riscossione è l'organo deputato a

svolgere, per conto dell'Ente comunale, i compiti propri degli ufficiali giudiziari, come ad esempio i pignoramenti o le vendite, ed in mancanza di tale figura si corre il rischio di vanificare tutta l'attività di recupero. Esso è titolare di una specifica attribuzione di natura pubblicistica nella procedura privilegiata della riscossione dei tributi, esegue le stesse mansioni che sono effettuate dall'ufficiale giudiziario nell'ordinario procedimento esecutivo, regolato dal codice di procedura civile. Ad oggi solo pochi Comuni hanno, al loro interno, un proprio Ufficiale della riscossione.

Oltre l'ipotesi della gestione diretta, si è analizzato anche il caso di affidamento del servizio all'agente di riscossione nazionale, ad oggi ente strumentale dell'Agenzia delle Entrate.

I Comuni dovranno adottare una delibera per mezzo della quale stabilire la modalità ed il soggetto cui verrà affidata l'organizzazione della riscossione coattiva delle proprie entrate, a seguito di una valutazione discrezionale che si fonda su vari elementi che influenzano le scelte organizzative proprie, considerando le possibili forme alternative di gestione della riscossione coattiva delle varie entrate e valutando l'eccezionalità della norma di legge che permette la concessione diretta della riscossione delle entrate degli enti ad un soggetto terzo.

Nel corso della ricerca si è evidenziato che tale tipologia di affidamento è l'unica che consente la riscossione a mezzo ruolo, ciò in quanto nelle altre due tipologie il servizio può prodursi unicamente per il mezzo della ingiunzione fiscale.

Sul punto, il decreto n. 159 del 2015, pone, tra i vari obiettivi, il riassetto del sistema fiscale, improntato ad un modello più equo, trasparente ed orientato alla crescita. Esso, in tema di riscossione coattiva opera una revisione delle dilazioni dei debiti tributari derivanti da somme iscritte a ruolo, da accertamenti esecutivi oppure da istituti deflattivi del contenzioso (come, ad esempio, l'accertamento con adesione): vengono modificati sia il numero di rate concedibili al contribuente sia gli effetti derivanti dall'inadempimento, sotto il profilo sanzionatorio.

Ma proprio sul punto della dilazione dei pagamenti e della possibilità di rateizzazione, si può notare che la disciplina relativa nell'ambito della riscossione, risulta per l'Ente priva di flessibilità se non nell'ampio numero delle rate concedibili: la potestà regolamentare dell'Amministrazione sul punto necessita di una ulteriore (e certamente più incisiva) modifica, così da poter dotare la stessa di strumenti adeguati rispetto al ruolo affidatogli dal legislatore.

Sullo strumento della rateazione si è espressa anche la Corte dei Conti, la quale nella deliberazione n. 11/2016/G del 20 ottobre 2016 ha espressamente sostenuto l'esigenza di «valutare l'opportunità di ancorare la concessione/esclusione dalla rateizzazione ad un motivato giudizio prognostico sulla credibilità economico-fiscale del soggetto, responsabilizzando l'ente impositore e l'agente della riscossione per una opportuna, oggettiva considerazione delle specificità dei singoli casi, in una cornice di criteri normativamente determinati. La rateazione, oggi accordata in prevalenza dall'agente della riscossione, più che dall'ente creditore, come sarebbe fisiologico (con minori oneri per il debitore), con criteri pressoché automatici e senza garanzie finanziarie per di più con la possibilità di proroghe di rateazioni già decadute, si presta ad usi dilatori, con ovvio pregiudizio per le residue possibilità di recupero del credito».

La rateazione è uno strumento che può tornare utile se utilizzato in determinate situazioni ed a determinate condizioni, esso diventa invece deleterio per l'andamento dell'Amministrazione se provoca ritardi nei tempi di riscossione, aggravio di costi per l'ente impositore e per il contribuente interessato a regolarizzare la propria posizione debitoria.

Si vede bene che i singoli enti dovranno definire l'impostazione della riscossione delle proprie entrate valutando vantaggi, svantaggi, le potenziali metodologie organizzative della riscossione coattiva sono definite in modo chiaro e sono tutte potenzialmente valide, in funzione delle caratteristiche organizzative dell'ente

locale e dell'impostazione delle fasi della gestione, dell'accertamento e della riscossione spontanea. Tutto il sistema della riscossione, dall'accertamento, alla liquidazione, alla rendicontazione, ogni singola fase deve essere effettuata con risorse umane, strumentali e metodologie altamente qualificate per sposare esigenze dei Comuni ma anche dei contribuenti.

Il legislatore, attraverso tutti gli interventi citati, ha aperto nuovi scenari per gli enti locali, ha rotto il monopolio dei concessionari privati, ha dato possibilità di scelta all'impositore: può decidere come gestire il procedimento, il soggetto a questo preposto, le modalità di pagamento da offrire ai contribuenti, sempre nell'ottica della razionalizzazione e semplificazione. Ciò comporta anche l'esigenza per l'ente di avere un unico interlocutore, in grado di fornire una visione totale delle proprie entrate ed ottimizzare tempi e costi (visti gli stringenti vincoli di bilancio).

Ma ad oggi le incertezze normative sono ancora troppo profonde; la congiuntura finanziaria sfavorevole, le difficoltà economiche delle imprese e delle persone fisiche, la contrazione del credito erogato dal sistema bancario, sono elementi che incidono negativamente sul sistema delle entrate locali, creano una sorta di ostacolo verso il miglioramento.

È forte l'esigenza di mettere ordine ad un sistema di riscossione che ad oggi si presenta alquanto frammentato; è necessario un perfezionamento: il processo di riforma non può arrestarsi adesso, deve continuare.

Devono perfezionarsi innanzitutto gli strumenti, il ruolo e l'ingiunzione fiscale non sono strumenti equiparabili tra loro, danno accesso a diverse tipologie di dati dei contribuenti, hanno tempistiche diverse, seguono procedimenti diversi, portano a risultati differenti.

Inoltre, analizzando la riscossione affidata all'agente nazionale, mediante ruolo, si nota che in realtà è possibile individuare una fase c.d. pre-ruolo, cioè quella riscossione spontanea che avviene a

seguito della ricezione di un avviso di pagamento (si veda il cap. IV, sistema G.I.A.).

L'invito al pagamento rientra nella fase della riscossione spontanea, perché si tratta di un mero sollecito che non diventa esecutivo se non adempiuto: in caso di persistente inadempimento si procede con l'iscrizione a ruolo della somma dovuta, ma l'avviso di per sé non può da solo diventare titolo esecutivo, il loro incasso è determinato dalla volontà dei contribuenti di rispettare i propri obblighi tributari anche in assenza di una formale cartella esattoriale. Per questa ragione molti Comuni hanno deciso di gestire in proprio la fase degli invii di pagamento, in assenza dell'agente della riscossione.

In conclusione, l'analisi delle singole alternative di cui dispone l'ente non può comunque prescindere dall'esame della complessiva organizzazione del settore tributario locale: dal momento impositivo alla fase coattiva, lungo tutto il procedimento.

La fase finale coattiva non è un momento slegato, anzi è la risultante di tutti i passaggi precedenti; sembra quindi abbastanza scontato che una gestione efficace ed efficiente di tutto il procedimento impositivo (anche e specialmente della fase di accertamento) potrebbe quanto meno ridurre la porzione di tributi riscossi in modo coattivo. Il risultato cui dovrebbe tendere l'ente locale è proprio questo: incrementare il più possibile la riscossione spontanea (in cui vi rientra quella c.d. pre-coattiva) e ridurre al minimo le percentuali di somme da riscuotere in modo coattivo mediante trasferimenti a soggetti esterni. Sarebbe una visione incompleta quella per cui si ritiene che per incrementare il livello delle entrate è sufficiente intervenire sulle procedure esecutive, senza pensare di migliorare le fasi precedenti.

Orbene, ogni modello di riscossione ha le proprie caratteristiche, le quali possono essere valorizzate a seconda della struttura organizzativa dell'ente; non esiste un modello perfetto, il modello più efficace ed efficiente deve essere "cucito" su misura dell'ente locale.

## BIBLIOGRAFIA

- ALBANESE S. e DONZÌ R., *Il federalismo fiscale in Italia. La gestione dei tributi locali, Ici, Tarsu, Tosap, imposta sulla pubblicità*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2003
- AMATUCCI F., *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, in AA.VV., *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, F. Amatucci (a cura di), Torino, 2010
- AMATUCCI F., *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, F. Amatucci (a cura di), Torino, 2008
- AMATUCCI F., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2016
- AMBROSANIO M.F. e BORDIGNON M., *Patti interni di stabilità. L'esperienza europea*, in A. Villafranca (a cura di), *Le sfide della governance economica europea*, Bologna, 2007
- ARTONI R., *Finanza pubblica*, Milano, 2014
- BASILAVECCHIA M., CANNIZZARO M., CARINCI A., *La riscossione dei tributi*, Roma, 2011
- BELTRAMI A., *Il bilancio di previsione: principi ed attuazione del federalismo fiscale*, in *Ordinamento e gestione contabile-finanziaria degli Enti locali*, G. Astegiano (a cura di), IPSOA, Milanofiori Assago, 2012.
- BENTIVEGNA C. e CANTALUPO A., *La nuova Iuc. Dalla Tares all'Imposta Unica Comunale: cosa cambia dal 2014*, Santarcangelo di Romagna, 2014

BERNABEI G. e MONTANARI G., *Tributi Propri e Autonomie locali. Difficile sviluppo di un sistema di finanza propria degli enti locali*, Padova, 2015

BIZIOLI G., *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, Torino, 2012.

BOLETTO G., *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010

BORIA P., *Il sistema dei tributi locali*, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2000

BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008

BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002

BROSIO G., HYMAN D. E SANTAGATA W., *Gli enti locali fra riforma tributaria, inflazione e movimenti urbani. Un contributo all'analisi del dissesto della finanza locale*, Torino, 1978

BUSANI A., *Manuale dell'IMU*, Milano, 2012

CAMPOLO C., GANGEMI D. e MASTROLORENZO A., *La finanza pubblica territoriale e le patologie ricorrenti*, in *Il predissesto dei Comuni*, E. Caterini e E. Jorio (a cura di), Santarcangelo di Romagna, 2013

CARDILLO M., *La potestà tributaria dei comuni*, Roma, 2011

CARPENEDO C., *I tributi locali nel 2017*, Santarcangelo di Romagna, 2017

CEPPARULO A., *I tributi comunali*, in *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, F. Amatucci (a cura di), Giappichelli, Torino, 2008

CIMBOLINI L. e MORICONI A.M., *Il bilancio degli Enti Locali, La prevenzione delle patologie nella gestione finanziaria*, Santarcangelo di Romagna, 2008

CONIGLIANI C.A., *La finanza locale in Italia*, Torino, 1896

CORALI E., *Federalismo fiscale e Costituzione: essere e dover essere in tema di autonomia di entrata e di spesa di regioni ed enti locali*, Milano, 2010

CORAZZA U., DURANTE M. e SORAMEL S., *La riscossione delle entrate degli enti locali*, Macerata, 2005

CROCE B., *Storia d'Italia dal 1871 al 1915*, Laterza Bari, 1928

D'AMATI N., *Lineamenti di legislazione fiscale*, Torino, 1978

DE MITA E., *Autonomia finanziaria e potestà tributaria delle regioni a statuto ordinario*, in AA.VV., *Problemi economici e finanziari delle regioni*, Milano, 1976

DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1990

DE MITA E., *Le basi costituzionali del federalismo fiscale*, Milano, 2009

DE MITA E., *Politica e diritto dei tributi in Italia*, Milano 2000

DE VICO L., DE BENEDETTO G., LOVECCHIO L., MAGLIARO A. e RUGGIANO F., *Manuale dei tributi locali*, Rimini, 2014

DEBENEDETTO G., *L'esternalizzazione dei tributi locali*, Rimini, 2006

DEL FEDERICO L., *Il rapporto tra principi del sistema tributario statale e principi fondamentali di coordinamento*, in Aa.Vv.,

*L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali*, a cura di V. Ficari, Milano, 2009

DELLA VALLE E., *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001

DIEZ PICARO L.M., *Le Comunità autonome spagnole e l'Unione europea*, in A. D'Atena (a cura di ), *L'Europa delle autonomie. Le Regioni e l'Unione europea*, Milano, 2003

FALCO G., *Delega fiscale, guida alle novità, (Legge 11 marzo 2014, n. 23)*, Santarcangelo di Romagna, 2014

FALSITTA G., *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972

FERRAJOLI L., *L'iva negli enti locali - Adempimenti generali - Regime delle singole attività - Circolari, risoluzioni e giurisprudenza, III ed. aggiornata con l. 18 febbraio 1999 n. 28*, Rimini, 1999

FERRAJOLI L., *L'iva negli enti locali*, II ed., Rimini, 1997

FICARI V. e SCANU G., *"Tourism Taxation", sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, Torino, 2013

FIORENTINO S., *Lezioni di diritto tributario*, Napoli, 2017

FRANSONI G. E DELLA CANANEA G., *Art. 119*, in *Commentario della Costituzione*, R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti (a cura di) Torino, 2006

GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, Milano, 1988

GIANNONE C., *Il federalismo fiscale*, Milano, 2006

GIOVANARDI A., *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005

GIROLAMO I., *Imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2008

GLENDI C. e BRUZZONE G., *Processo tributario*, Vol. II, Milano, 2006

LA SCALA A.E., *L'attuazione del c.d. "federalismo fiscale" nei rapporti Stato-Regioni*, in A.E. La Scala (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010

LETIZIA L., *Lineamenti dell'ordinamento finanziario delle Regioni di diritto comune*, Torino, 2012

MAGLIONE T., PETRILLO G., TRIGGIANI S., LETIZIA L., VENTRE T., SALA I., DAL NEGRO G.M., CERCONE B., CERCONE L. e SANTAGATA F., *La riscossione delle prestazioni imposte - Criticità e profili evolutivi*, a cura di Maglione T. e Petrillo G., Napoli, 2011

MARONGIU G., *La politica fiscale nell'età giolittiana*, Leo S. Olschki editore, Fondazione Luigi Einaudi, - Studi, vol. 53, Torino, 2015

MARONGIU G., *Storia dei tributi degli enti locali (1861-2000)*, Milano, 2001

MARONGIU G., *Storia del fisco in Italia, I. La politica fiscale della Destra storica (1861-1876)*, Torino, 1995

MARTINI A., *Riscossione e discarico dei tributi e dei contributi iscritti a ruolo*, Roma, 2003

MEDA F., *La riforma generale delle imposte dirette sui redditi*, Fratelli Treves Editori, 1920

MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2017

MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1978.

NINA L., *Tributi locali*, in AA.VV., *Il digesto italiano*, vol. XXIII, Utet, Torino, 1926, 691.

PARASCANDOLO A., *Manuale della riscossione coattiva delle imposte in base a ruolo*, Napoli, 1983

PEREZ R., *I tributi delle regioni*, in Aa.Vv., *La legge delega sul federalismo fiscale*, *Giornale di diritto amministrativo*, 2009

POLITO E., *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978

ROMANO S., *Il diritto pubblico italiano*, Milano, 1988

ROSSI A., *Manuale di contabilità e finanza degli enti locali*, Napoli, 2015

SANDULLI A., *Diritto processuale amministrativo*. Vol. 7. Milano, 2013

SANTORO P. ED SANTORO E., *Contabilità e finanza pubblica*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2016

SOBBRIO G., *Autonomia, equità ed efficienza nella finanza locale*, in AA.VV., *Federalismo fiscale e bilancio per obiettivi*, a cura di G. Sobbrìo, Torino, 1998

STEVE S., *Il problema della finanza locale in Stato dei lavori della Commissione per lo studio della Riforma tributaria*, Milano, 1964.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2017

TUNDO F., *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, Padova, 2002

URICCHIO A., *Accertamento e sanzioni nei tributi locali*, a cura di A. Uricchio, Santarcangelo di Romagna, 2013

URICCHIO A., *Il federalismo della crisi o la crisi del federalismo*,  
Bari, 2012

URICCHIO A., *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*,  
Santarcangelo di Romagna (RN), 2013

VANDELLI L., *Il sistema delle autonomie locali*, ed. III, Napoli,  
2007

VETRITTO G., *L'esternalizzazione strategica nelle  
amministrazioni pubbliche*, Roma, 2006.

ZANOBINI G., *Corso di diritto amministrativo*, vol. III,  
*L'organizzazione amministrativa*, Milano, 1946

ZANOBINI G., *L'esercizio privato delle funzioni e dei servizi  
pubblici*, in *Primo Trattato completo di diritto amministrativo  
italiano*, vol. II, Parte III, Milano, 1920

ZANOBINI G., *L'esercizio privato delle pubbliche funzioni e  
l'organizzazione degli enti pubblici*, in *Scritti vari di diritto  
pubblico*, Milano, 1955

## **Contributi in riviste ed opere collettanee**

AJA E., *Riforma della Costituzione e degli Statuti in Spagna*, in *Federalismi*, 15/2005

ÁLVAREZ GARCÍA S., APARICIO PÉREZ A. e GONZÁLEZ GONZÁLEZ A.I., *La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común*, in *Instituto de Estudios Fiscales*, 20/2004

AMATUCCI A., *Autonomia finanziaria e tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*

AMATUCCI F., *I tributi di scopo e le politiche tariffarie degli enti locali*, in *Rass. Trib.*, 5/2011

AMATUCCI F., *La giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di Iva*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 4, 2015

ANTONINI L., BARBERO M. E PIN A., *La legge organica spagnola sulla finanza delle comunità autonome: spunti utili per il federalismo fiscale italiano*, in *Riv. dir. fin. e sc. Fin.*, 1/ 2005

AULENTA M., *La “linea gotica” nella distribuzione interregionale del Patto di stabilità interno*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1/2012.

BALDASSARI A., *La soggettività tributaria dello stato e degli enti territoriali in materia di iva e di imposte sui redditi*, in *Foro it., Rep.* 1993

BASILAVECCHIA M., *Il fisco municipale rispetta i vincoli costituzionali*, in *Corr. Trib.* 14/2011

BASILAVECCHIA M., *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 1/2007

BASILAVECCHIA M., *La nuova organizzazione della riscossione*, in *Corr. Trib.*, 44/2016

BASILAVECCHIA M., voce *Ruolo d'imposta*, in *Enc. dir.*, Milano, 1989

- BERNABEI G., *Tributi propri e autonomie locali: un percorso incompiuto*, in *Istituzioni del Federalismo*, 1/2016
- BERNARDI L. e GANDULLIA L., *Federalismo fiscale in Europa e in Italia*, in *Riv. dir. fin. e Sc. Fin.*, 1/2005
- BIAGI F. e GONZALEZ PINEIRO R., *Profili istituzionali del federalismo fiscale spagnolo*, in *Le Istituzioni del Federalismo*, 3/2001
- BIZIOLI G., *Profili ricostruttivi dell'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di "federalismo fiscale"*, in *Finanza locale*, 9/2009
- BORDINI D., *IMU: la nuova imposta municipale*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 13/2011
- BORIA P., *Autonomia normativa e autonomia organizzatoria degli enti locali in materia di accertamento e riscossione tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1/2008
- BORIA P., *La potestà regolamentare e l'autonomia tributaria degli enti locali*, in *Riv. dir. trib.*, 5/2013
- BRICCA C., *Le regole sulla detraibilità dell'iva da parte degli enti locali*, in *Foro it., Rep.*, 118, 2000
- BRUGNANO C. e RAPALLINI C., *Il Patto di Stabilità Interno per i Comuni: una valutazione con i certificati dei conti consuntivi*, in *Economia pubblica*, 2/2009.
- CARBONI G.G., *Il federalismo fiscale dinamico in Spagna*, in *Federalismi*, 9/2010
- CARDILLO M., *Il principio di sussidiarietà nell'attuazione del federalismo fiscale*, in *I percorsi del federalismo fiscale*, (a cura di) A. Uricchio, Bari, 2012
- CARDILLO M., *La potestà tributaria regolamentare dei comuni*, in *Riv. trib. loc.*, 1/2011.

- CAROTTI F., *La potestà tributaria delle Regioni e degli Enti Locali*, in *Foro it.*, parte V, col. 31, 2010
- CARRABINO A., *Enti locali: fatture, esonero da scontrino e ricevuta fiscale; contabilità unificata, sezionale o separata - Dichiarazione e detrazione iva*, in *Foro it.*, Rep., 1995
- CARREA S., *L'applicazione dell'Iva sulla Tia, tra diritto interno e diritto dell'Unione Europea*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 5/2011
- CINERI S., *Guida al federalismo fiscale*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 13/2011
- CIOFFI M.D., *La soggettività passiva di regioni ed enti locali ai fini iva - Raffronto tra normativa comunitaria e nazionale*, in *Foro it.*, Rep. 2005
- CONTRINO A., *Incertezze e punti fermi sul presupposto soggettivo dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 3/2011
- D'ALTERIO E., *Il costo dei tributi. La gestione delle attività tributarie locali*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2, 2010.
- D'AMATI N., *La ricostituzione dell'autonomia tributaria degli enti locali: aspetti normativi*, in *Riv. dir. trib.*, 10/1997
- D'ANDREA S., *Enti non commerciali: esenzione IMU*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 16/2012
- DAGNINO A., *La soggettività tributaria passiva dello Stato e degli altri Enti Pubblici*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 4/2004
- DE MITA E., *Finanza locale e politica tributaria (II)*, in *Il Giorno*, 24 aprile 1975
- DEL FEDERICO L., *I lineamenti della nuova finanza locale ed i relativi margini di autonomia statutaria*, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, I, 1992

DEL FEDERICO L., *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo*, in *Tributi locali e regionali*, 1/2007

DI CESARE P.A.G., *La nuova disciplina dei servizi pubblici locali. Riflessi sull'esternalizzazione della funzione tributaria*, in *Trib. Loc. e Reg.*, 5, 2004

DODERO JORDÁN A., *La aplicación de la ley general de estabilidad presupuestaria en el ámbito de las administraciones locales*, in *Revista de Empresa y Estudios Económicos*, 4/2002

DOSI C. e MURARO G., *Finanza municipale e fiscalità immobiliare: ipotesi di riforma*, in *Rivista italiana di diritto finanziario e scienza della finanza*, 1/1996

F. FICHERA, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. Trib.*, 1/2007

FALSITTA G., *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 12/2007

FALSITTA G., voce *Riscossione delle imposte dirette*, in *Nov. dig. it.*, Torino, 1969;

FANTOZZI A., *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 3/2005

FEDELE A., *La potestà normativa degli enti locali*, in *Trib. loc.*, 1998

FEDELE A., *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario*, 1994

FERRERA M. e MAINO F., *Il "secondo welfare" in Italia: sfide e prospettive*, *Italianieuropei*, Salerno, 3/2011

FICARI V., *Conclusioni: il cammino dei tributi propri verso i decreti legislativi delegati*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1/2010

FICARI V., *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria 2007*, in *Rass. trib.*, 3/2007

FIorentino S., *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, opera collettanea a cura di Ingrosso Manlio e Tesauro Giuseppe, Napoli, 2009.

FIorentino S., *Sanzioni: profili generali e questioni applicative in materia di tributi locali*, in *Riv. trib. loc.*, n. 3, 1998.

FIorentino S., *Tosap ed occupazioni di aree destinate ad attività mercatali: gli effetti di un'attività comunale di riordino degli spazi per attività commerciali sull'applicazione della tassa per occupazione di spazi ed aree pubbliche*, in *Riv. Trib. Loc.*, n. 3, 2001.

FontE Merlani A., *Il regionalismo spagnolo tra riforma costituzionale e riforma statutaria*, in *Le Regioni*, 1/2005

FRAnsoni G., *Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva (anche alla luce del vincolo del pareggio del bilancio)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1/2013

GALLO F., *Ancora in tema di autonomia delle Regioni e degli enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 1/2005

GALLO F., *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 3/2009

GALLO F., *Il principio costituzionale di equilibrio di bilancio e il tramonto dell'autonomia finanziaria degli Enti territoriali*, in *Rass. trib.*, 3/2014

GALLO F., *Prime considerazioni sulla riforma tributaria*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2/1973

GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. Trib.*, 2/2002

GAMBARDELLA M., *L'iva degli enti locali e la sua applicazione secondo la sesta direttiva del consiglio Cee*, in *Foro it.*, Rep. 1991

GIANGRANDE G., *Ancora sulla natura tributaria della Tia: riconoscimento del privilegio e rilevanza ai fini Iva*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2012/4

GIANNINI M.S., voce “*Motivazione*” dell’atto amministrativo, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1977, XXVII

GIOVANARDI A., *L’autonomia tributaria degli enti territoriali*, G. Falsitta e A. Fantozzi (collana diretta da), *L’ordinamento tributario italiano*, Milano, Giuffrè, 2005

GIOVANARDI A., *Tributi comunali*, in *Riv. dir. trib.*, 1/2006

GIRELLI G., *La liquidazione dei tributi destinati a finanziare la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani*, in *Riv. Dir. Trib.*, 5/2014

GIULIANO G., *Asimmetria o uniformità? L’esperienza spagnola e le tendenze del regionalismo in Europa*, in *Dir. Pubblico comparato ed Europeo*, 1/2006

GIULIO M., *Dopo la norma costituzionale sul pareggio del bilancio: vincoli e limiti all’autonomia finanziaria delle Regioni*, in *Quaderni costituzionali*, 3/2012

GONZÁLEZ-PÁRAMO J.M., *Costes y beneficios de la disciplina fiscal: la ley de estabilidad presupuestaria en perspectiva*, in *Ed. Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, 2001

IOVINELLI V., *Affidamento della gestione delle entrate pubbliche locali con rinvio al sistema dell’offerta più vantaggiosa*, in *Riv. Trib. Loc.*, 3, 2005;

JORIO E., *Un primo esame del d.lgs. 68/2010 sul federalismo regionale e provinciale, nonché sul finanziamento della sanità*, in *federalismi.it* (Rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato), pubblicato il 08/06/2011

LA ROCCA S., *La riscossione tramite ruolo e la notifica della cartella di pagamento alla luce dei recenti interventi della Corte Costituzionale e del legislatore*, in *Il fisco*, 39/2005

Lavori della Commissione Gallo, Cap. 3, 3 ss., in Quaderni, n. 1-2/1997 – Rivista trimestrale del Ministero delle Finanze

LÓPEZ HERNÁNDEZ A.M. e RODRÍGUEZ BOLÍVAR M.P., *La Ley de Estabilidad Presupuestaria: algunas reflexiones en torno a su difícil concreción*, in *Revista de Empresa y Estudios Económicos*, 4/2002

LOVECCHIO L., *Prime riflessioni sui tributi del federalismo comunale*, in *Boll. Trib.*, 20/2011

LOVISETTI M., *L'individuazione della natura giuridica di un'entrata e le conseguenze in ordine alla giurisdizione, all'individuazione degli atti impugnabili e all'applicabilità dell'iva: il caso della tariffa rifiuti*, in *Corr. Trib.*, 1/2005

LUIS GARCÍA GUERRERO J., *Lo Stato Autonomico, evoluzione e qualche conclusione sulla prima riforma integrale di alcuni statuti*, in *Federalismi*, 18/2008

MAGLIONE T., *Aspetti processuali del sistema fiscale degli Enti locali*, in *Il nuovo sistema fiscale degli Enti locali*, a cura di F. Amatucci, Torino, 2010.

MARESCA V., *L'autonomia tributaria degli Enti territoriali minori nel nuovo sistema di finanza locale*, in *Innovazione e diritto*, 2/ 2014

MARONGIU G., *il quale nel testo Difficoltà attuative per il federalismo fiscale*, *Corriere tributario*, 2/2009,

MERCATI L., *La natura giuridica della tariffa di igiene ambientale*, in *Rivista giuridica del Mezzogiorno*, 25/2011

MICELI R., *Federalismo fiscale e responsabilità comunitaria degli Enti territoriali: riflessioni e prospettive*, in *Rass. Trib.*, 6/2010

MICHELI G.A., *Autonomia e finanza degli Enti locali*, in *Opere minori di diritto tributario*, vol. II, Milano, 1982

MICONI F., *L'Imu nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali: riflessioni a margine dei tributi sul possesso (rectius sul patrimonio)*, in *Riv. dir. trib.*, 1/2014

NICOLARDI F., *Cenni di finanza locale*, Ministero dell'Interno, Dipartimento per gli Affari Interni e Territoriali, in <http://finanzalocale.interno.it/docum/studi/varie/cennifl.html#par2>

NIKIFARAVA K., *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali: lo stato di attuazione dell'art. 119 Cost. alla luce della giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Ist. Fed.*, 6/2004

NUSSI M., *L'abuso del diritto: profili sostanziali, procedurali-processuali e sanzionatori*, in *Giust. Trib.*, 3, 2009

NUSSI M., *L'emendabilità degli errori della dichiarazione in sede di impugnativa del ruolo tra esigenze sostanziali e pericolose implicazioni processuali (Nota a Cass. civ., sez. trib., 12 dicembre 2011, n. 26512)*, in *Riv. giur. trib.*, 4/2012

NUSSI M., *La potestà legislativa tributaria regionale (ed in particolare della regione Friuli-Venezia Giulia) nella recente giurisprudenza costituzionale*, in *L'Amministratore locale*, 3, 2006.

NUSSI M., *Scomputo e rimborso di ritenute d'acconto su proventi non dichiarati (o non accertati)*, in *Riv. dir. trib.*, 1/2000

OSCOLATI F., *Tributi e altre entrate dei Comuni*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2/2007

PAPANICE V.A., *Inesistenza dell'atto presupposto e giurisdizione per le opposizioni a precetto*, in *Diritto & Giustizia*, n. 168, 2017

PARLATO M.C., *Riflessioni sulla consecuzione del tributo a mezzo ruolo nel quadro della giurisdizione tributaria*, in AA.VV., *1° Rapporto sulla giustizia tributaria in Sicilia*, coordinato da Andrea Parlato, Palermo, 2005

PELLEGRINO S. e PIPERNO S., *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali alla luce dei più recenti*

*provvedimenti: “l’albero è più dritto?”*, *Research Paper, Centro Studi sul Federalismo*, Torino, 2012

PENNAROLA C., *Il servizio di raccolta dei rifiuti solidi urbani: dalla tassa alla tariffa tra esenzioni e riduzioni*, in *Rivista Giuridica dell’Edilizia*, 5, 2017.

PENNAROLA C., *La tariffa di igiene ambientale (TIA) tra diritti, canoni e contributi non assoggettabili ad IVA*, in *Rivista Giuridica dell’Edilizia*, 3, 2016.

PEREZ R., *L’autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Rass. trib.*, 2/2007

PICA F., *L’affidamento a privati della gestione delle entrate locali*, in *Riv. Trib. Loc.*, 1/1998

PICA F., PIERINI A. e VILLANI S., *Le entrate tributarie dei Comuni dal 2007 al 2012: crisi economica, «federalismo» e Mezzogiorno*, in *Rivista economica del Mezzogiorno*, 4/2013;

PIGNATONE R., *Principi fondamentali per il coordinamento del sistema tributario e ricorso alla delega legislativa in materia di federalismo fiscale*, in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it), marzo 2011

PISCINO E., *L’Imu alla luce della circolare ministeriale*, in *La Finanza locale*, 3/2012

PREZIOSI C., *I nuovi poteri tributari delle autonomie locali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1/2005

RIVOSECCHI G., *La legge delega in materia di federalismo fiscale e il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario: un’occasione mancata*, in [www.amministrazioneincammino.luiss.it](http://www.amministrazioneincammino.luiss.it)

RUSSO P. e FRANSONI G., *Ripartizione delle basi imponibili e principi di coordinamento del sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 1/2010

RUSSO P., *Finanza regionale e questione fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, 1994

SALERNO G.M., *Verso l'approvazione finale della legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale*, in *www.federalismi.it*, 7/2009

SALVINI L., *Federalismo fiscale e tassazione sugli immobili*, in *Rass. Trib.*, 6/2010

SALVINI L., *L'Imu nel quadro del sistema fiscale*, in *Rass. trib.*, 1/2012

SONNINO S., *Quid agendum? Appunti di politica e di economia*, in *Nuova Antologia* del 16 settembre 1900, vol. 173

STEVE S., *Il sistema tributario e le sue prospettive*, (1947) oggi in *Scritti vari*, Ciriec, F. Angeli, Milano, 1997

TASSA E., *Il Patto di stabilità interno: evoluzione in Italia ed esperienze analoghe in alcuni paesi europei*, in *Studi e note di economia*, 3/2002

TORIELLO M., *L'amministrazione dell'azienda sottoposta a sequestro preventivo, tra prassi applicative e prospettive di riforma*, in *Cassazione Penale*, 9/2017.

TOSI L., *Principi generali del sistema tributario locale*, in *Riv. di dir. trib.*, I, 1995

URICCHIO A., *Federalismo fiscale: la cornice costituzionale e il modello delineato dalla riforma <Calderoli>*, in *Diritto e pratica tributaria*, I, 2009

URICCHIO A., *Spunti per una ricostruzione dei contributi ai consorzi obbligatori in materia di rifiuti come tributi ambientali di scopo*, in *Annali del Dipartimento jonico*, 2016, anno IV

URICCHIO A., *Tributi comunali e provinciali*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, VI, Milano, 2006

VERSIGLIONI M., *Diritto tributario ed 'Equivalent Dispute Resolution'*, in *Riv. dir. trib.*, 3, 2012

VIRGA G., *Motivazione successiva e tutela della pretesa alla legittimità sostanziale del provvedimento amministrativo*, in *Diritto processuale amministrativo*, V, 1993

VITI M., *La finanza comunale in Italia prima e dopo la riforma tributaria degli anni '70*, in *Rivista della Scuola superiore dell'economia e delle finanze*, 3/2005

VITI M., *La finanza comunale in Italia prima e dopo la riforma tributaria degli anni '70*, in *Rivista della scuola superiore dell'economia e delle finanze*, 2007

ZEBRI S., *Il regolamento IUC, Tari, Tasi*, in *Azienda Italia finanza e tributi*, 4/2014

### **Normativa**

D.lgs. n. 85 del 2010

D.lgs. n. 118 del 2011

D.lgs. n. 127 del 2015

D.lgs. n. 128 del 2015

D.lgs. n. 147 del 2015

D.lgs. n. 149 del 2011

d.lgs. n. 152 del 2006

D.lgs. n. 156 del 2010

D.lgs. n. 156 del 2015

D.lgs. n. 158 del 2015

D.lgs. n. 159 del 2015

D.lgs. n. 160 del 2015

D.lgs. n. 175 del 2014

D.lgs. n. 188 del 2014

D.lgs. n. 198 del 2014

D.lgs. n. 216 del 2010

D.lgs. n. 23 del 2011

D.lgs. n. 61 del 2012

D.lgs. n. 68 del 2011

D.lgs. n. 88 del 2011

D.M. del 31 dicembre 1983

d.P.R. n. 633 del 1972

d.P.R. n. 915 del 1982

Direttive n. 91/156/CEE sui rifiuti, n. 91/689/CEE sui rifiuti pericolosi e n. 94/62/CE sugli imballaggi e rifiuti di imballaggio

l. del 20 marzo 1865 n. 2248

l. n. 147 del 2013

l. n. 212 del 2000

l. n. 241 del 2011

l. n. 2440 del 1924

l. n. 42 del 2009

l. n. 468 del 1978

l. n. 824 del 1971

*Ley General de Estabilidad Presupuestaria*, n. 18 del 12 dicembre 2001

## **Prassi**

Ministero delle Finanze, circolare n. 95, del 22/06/1994

*Relazione della sesta Commissione permanente della Camera dei Deputati, nella Parte speciale sulla finanza locale (rel. Silvestri), in Legge delega sulla riforma tributaria e relazioni parlamentari, Bologna, 1974*

Ministero per la Costituente 1946, "Rapporto della Commissione economica dell'Assemblea costituente sui temi della finanza pubblica"

ISTAT, *Annuario dei bilanci delle amministrazioni locali*, 1972

## **Giurisprudenza principale**

Corte dei Conti, audizione davanti alle Commissioni riunite finanze e bilancio, Camera dei deputati, 21 marzo 2014

Corte Cass., Sez. Un., del 2007, n. 25551

Corte Cass., Sez. Un., del 2007, n. 13902

Corte Cass., Sez. Un., del 2007, n. 1611

Corte Cass., Sez. Un., del 2006, n. 14864

Corte Cass., Sez. Un., del 2005, n. 1239

Corte Cass., Sez. Un., del 2004, n. 5462

Corte Cass., Sez. Un., del 2003, n. 12167

Corte Cass., Sez. Un., ordinanza del 2016, n. 61.

Corte. Cost., sent. del 1998, n. 190

Corte. Cost., sent. del 2007, n. 82

Corte Cost., sent. del 2007, n. 240

Corte Cost., sent. del 2004, n. 16

Corte Cass., Sez. Trib., sent. del 2016 n. 9859

Corte Cass., sent. del 2011 n. 775

Corte Cost., sent. del 2004 n. 49

Corte Cass., sent. del 1987, n. 995

*Tribunal Constitutional*, sentenza del 26 marzo 1987, n. 37; sent.  
del 30 novembre 2000, n. 289

Corte Cass., sentenza del 29 agosto 1997, n. 8193

Corte Cass. risoluzioni n. 148/E del 20 maggio 2002, n. 204/E del  
20 giugno 2002 e n. 273/E del 7 agosto 2002

Corte Cost. sentenza del 14 marzo 2008 n. 64

Cons. di Stato, Sez. V, sent. 02/02/2012

Corte Cass., sentenza del 17 febbraio 2012, n. 2320

Tar Piemonte, sentenza del 31 luglio 2014, n. 1365