

**FOCUS OPERATIVO SULLE
ENTRATE COMUNALI:
APPLICAZIONE E GESTIONE
OPERATIVA DEI PRINCIPALI
PRELIEVI (TRIBUTI E CANONI)
LOCALI IMU, TARI, TASI,
COSAP/TOSAP, ICP, IMPOSTA
DI SOGGIORNO, IMPOSTA DI
SCOPO.**

Samantha Zebri

Varese, 22 settembre 2015

FOCUS OPERATIVO SULLE ENTRATE COMUNALI: APPLICAZIONE E
GESTIONE OPERATIVA DEI PRINCIPALI PRELIEVI (TRIBUTI E CANONI)
LOCALI IMU, TARI, TASI, COSAP/TOSAP, ICP, IMPOSTA DI SOGGIORNO,
IMPOSTA DI SCOPO.

di Samantha Zebri

*La presente dispensa è stata utilizzata in occasione della giornata formativa
che si è svolta a "Varese" il "22 settembre 2015".*

La pubblicazione del presente Volume avviene per gentile concessione di:
ANUTEL

**FOCUS OPERATIVO SULLE
ENTRATE COMUNALI:
APPLICAZIONE E GESTIONE
OPERATIVA DEI PRINCIPALI
PRELIEVI (TRIBUTI E
CANONI) LOCALI IMU, TARI,
TASI, COSAP/TOSAP, ICP,
IMPOSTA DI SOGGIORNO,
IMPOSTA DI SCOPO.**

Samantha Zebri

Varese, 22 settembre 2015

INDICE

- 1. Attuale assetto delle entrate del Comune**
- 2. La potestà regolamentare comunale**
- 3. L'imposizione immobiliare: IMU e TASI**
- 4. L'imminente riforma del catasto e il ruolo dei comuni**
- 5. TARI e principali problematiche operative aperte**
- 6. TOSAP/COSAP**
- 7. Imposta Comunale sulla Pubblicità**
- 8. Imposta di soggiorno**
- 9. Addizionale comunale all'IRPEF e Imposta di scopo**
- 10. Agevolazioni tributarie e cittadinanza attiva**
- 11. La gestione dell'entrata: accertamento, riscossione, impugnazione.**
- 12. Contraddittorio e deflazione del contenzioso: strumenti e buone pratiche.**

1. Attuale assetto delle entrate del Comune

I Comuni (art.149 TUEL) godono di autonomia finanziaria basata sulla certezza di risorse proprie e trasferite.

La finanza dei Comuni è costituita da:

- Imposte proprie
- Compartecipazioni a tributi erariali/regionali e addizionali
- Trasferimenti statali
- Trasferimenti regionali
- Tasse e diritti per servizi pubblici
- Altre entrate proprie, anche patrimoniali
- Risorse da investimenti
- Altre entrate

Sono imposte proprie:

- IMU
- TARI (e previgenti TARSU, TIA, TARES)
- TASI
- IMPOSTA DI SOGGIORNO (eventuale)
- TOSAP/COSAP
- IMPOSTA DI PUBBLICITA'
- IMPOSTA DI SCOPO (eventuale)

Altre entrate proprie:

- Proventi da servizi pubblici(tariffe);
- Proventi da beni dell'ente (Cosap, canoni di locazione,...);
- Proventi finanziari (interessi su anticipazioni/crediti);
- Utili netti di aziende speciali, partecipate, dividendi di società;
- Proventi diversi.

Fondi europei: finalizzati a coesione economica, sociale e territoriale.

- FONDI S.I.E. (Fondi Strutturali di Investimento Europei): fondi strutturali e altri fondi.

1.1. La programmazione e gli strumenti di programmazione del comune

La corretta gestione delle entrate necessita di attenta **programmazione**.

L'attuale panorama normativo prevede una serie di vincoli e continue modifiche, anche fortemente impattanti sulle entrate degli enti locali, sia in termini di tagli

che sotto forma di limiti all'utilizzo della leva fiscale (es. il blocco anche per il 2015 dell'aliquota TASI).

La programmazione dell'ente si basa ,come ovvio che sia, sulla disponibilità di risorse -soprattutto economiche- assicurate dalle entrate del comune.

Appare evidente il nesso tra programmazione e previsione delle entrate.

La programmazione è un processo di analisi e valutazione che permette di:

- comparare e ordinare coerentemente tra loro le politiche e i piani per il governo del territorio;
- organizzare, in una dimensione temporale definita, le attività e le risorse necessarie per la realizzazione di fini sociali e la promozione dello sviluppo economico e civile della comunità di riferimento.

Il processo di programmazione deve avvenire nel rispetto delle compatibilità economico-finanziarie, tenendo conto della possibile evoluzione della gestione dell'ente. Esso richiede il coinvolgimento dei portatori di interesse e si conclude con la formalizzazione delle decisioni politiche e gestionali che danno contenuto ai programmi e piani futuri riferibili alle missioni dell'ente.

Attraverso le attività di programmazione il Comune concorre al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica nazionali, in coerenza con i principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica emanati ex art.117 comma 3 e 119 comma 2 della Costituzione e ne condivide le conseguenti responsabilità;

I documenti in cui si formalizza il processo di programmazione devono essere predisposti in modo tale da consentire ai portatori di interesse di:

- a) conoscere – per missioni e programmi-i risultati che l'ente si propone di conseguire;
- b) valutare il grado di effettivo conseguimento dei risultati in fase di rendicontazione.

Attendibilità, congruità e coerenza (interna ed esterna) dei documenti di programmazione provano l'affidabilità e credibilità dell'ente.

In ossequio al principio di comprensibilità i documenti di programmazione esplicitano con chiarezza il collegamento tra:

- quadro complessivo dei contenuti di programmazione;
- portatori di interesse di riferimento;
- risorse (finanziarie, umane,strumentali) disponibili;
- correlate responsabilità di indirizzo, gestione e controllo.

I contenuti di programmazione devono essere declinati in coerenza con il programma di Governo (che definisce finalità e obiettivi di gestione dell'ente) e gli indirizzi di finanza pubblica, nazionali e comunitari.

Finalità e obiettivi devono essere misurabili e monitorabili per poter verificare grado di raggiungimento ed eventuali scostamenti tra risultati attesi e conseguiti.

I risultati riferibili alle finalità devono essere rilevabili nel medio periodo ed espressi in termini di impatto atteso sui bisogni esterni, quale effetto dell'attuazione di politiche, programmi ed eventuali progetti dell'ente.

Negli obiettivi di gestione vengono declinati le politiche, i programmi e gli eventuali progetti dell'ente. I relativi risultati devono essere rilevabili nel breve termine e possono essere espressi in termini di:

- a) efficacia: grado di conseguimento degli obiettivi di gestione. Risultati leggibili secondo profili di qualità, di equità dei servizi e di soddisfazione dell'utenza;
- b) efficienza: rapporto tra risorse impiegate e quantità di servizi prodotti o attività svolta.

Caratteri qualificanti la programmazione sono:

- valenza pluriennale del processo
- lettura non solo contabile dei documenti
- coerenza e interdipendenza dei vari strumenti di programmazione.

Il comune dispone di vari strumenti di programmazione, che operano su più livelli tra loro connessi:

- Documento Unico di Programmazione (D.U.P.);
- Nota di aggiornamento del D.U.P.;
- Schema di bilancio di previsione finanziario (triennale);
- Piano Esecutivo di Gestione e della Performance (P.E.G.);
- Piano degli indicatori di bilancio;
- Schema di delibera di assestamento di bilancio (con stato di attuazione dei programmi e controllo della salvaguardia degli equilibri);
- Variazioni di bilancio;
- Schema di rendiconto di gestione.

Il DUP (documento unico di programmazione) permette l'attività di guida strategica e operativa dell'ente. Ha due sezioni, divise in volumi: quella strategica e quella operativa.

Questo strumento consente di fronteggiare in modo permanente, sistemico e unitario le discontinuità ambientali e organizzative; rappresenta infatti il presupposto necessario di tutti gli altri strumenti di programmazione.

Nella sezione operativa del D.U.P. relativa alle entrate è contenuta la valutazione generale sui mezzi finanziari, con individuazione delle fonti di finanziamento, relativo andamento storico e vincoli.

In essa vengono formulati gli indirizzi in materia di tributi e tariffe dei servizi quali espressioni di autonomia impositiva e finanziaria dell'ente, in connessione con i servizi resi e con gli obiettivi del servizio; contiene l'analisi delle condizioni operative dell'ente come punto di partenza della programmazione operativa dell'ente.

Il bilancio di previsione è il documento in cui vengono rappresentate contabilmente le previsioni finanziarie riferite a ciascun esercizio compreso nell'arco temporale del D.U.P.. Con esso gli organi di indirizzo dell'ente, esercitando la propria funzione di indirizzo e programmazione, definiscono la distribuzione delle risorse finanziarie tra i programmi e le attività che l'ente deve realizzare, in coerenza con le previsioni del D.U.P..

Le finalità del bilancio sono 5:

- 1) politico-amministrativa: consente l'esercizio delle prerogative di indirizzo e controllo che degli organi di governo. Il bilancio è inoltre lo strumento fondamentale per la gestione amministrativa dell'ente nel corso dell'esercizio.
- 2) programmazione finanziaria: descrive finanziariamente le informazioni necessarie all'ente nel processo di decisione politica, sociale, economica;
- 3) preventiva destinazione delle risorse attraverso la funzione autorizzatoria;
- 4) verifica degli equilibri economico-finanziari nel tempo;
- 5) informativa : a favore di utenti interni ed esterni all'ente.

La parte entrate del bilancio parte entrate si articola in 3 titoli:

- Titolo I: entrate tributarie e perequazione;
- Titolo II: entrate da trasferimenti;
- Titolo III: entrate extratributarie;

Le entrate tributarie sono le entrate ad oggi più cospicue per l'ente locale.

1.2.La gestione entrate: attività e problematiche.

Queste le macro problematicità che spesso si presentano nella gestione delle entrate:

- la continua modifica- in senso peggiorativo per l'autonomia impositiva degli enti locali e per le loro finanze –del quadro normativo di riferimento e la previsione anche n corso di esercizio di pesanti tagli in danno delle casse comunali;
- la necessità, negli ultimi anni, di regolamentare e dare applicazione anche operativa (con adeguamento dei relativi gestionali) a nuovi tributi introdotti a dicembre e da applicarsi a decorrere dal successivo gennaio;
- la carenza di personale e la necessità di risorse per investire nella bonifica, implementazione e integrazione delle banche dati;
- le problematiche legate alla fase di riscossione delle entrate, acutizzate dal periodo di crisi.

L'applicazione dei tributi comunali e la riscossione coattiva delle altre entrate e delle sanzioni amministrative sono attività soggette a normativa in costante evoluzione, ad alta sensibilità per l'impatto sui cittadini e che portano il Settore Entrate/Ufficio Tributi ad assumere un ruolo particolare verso gli altri Settori/Uffici comunali.

Parole chiave dell'attività del Settore Entrate/Ufficio Tributi sono:

- ✓ semplificazione;
- ✓ trasparenza e chiarezza;
- ✓ contraddittorio;
- ✓ legalità ed equità;
- ✓ presidio della riscossione delle entrate, anche coattiva.

Il Comune esercita la propria autonomia impositiva all'interno di quadro normativo penalizzante ed estremamente contorto.

Due le esigenze fondamentali: garantire gli equilibri di bilancio e la massima semplificazione (degli adempimenti dei contribuenti e della stessa gestione dell'entrata) per evitare una rischiosa ingestibilità.

Il comune – come meglio dettagliato nel relativo capitolo- deve effettuare scelte regolamentari tese a garantire (oltre a ragionevolezza e non discriminazione) semplificazione, trasparenza, efficacia, efficienza, equità; in tale prospettiva il Regolamento diventa anche uno strumento di trasparenza e informazione verso

contribuenti e cittadini, utile a promuovere prassi applicative uniformi, evitare contenzioso, favorire il diffondersi di buone pratiche (quando codificate in esso). Il Settore Entrate normalmente gestisce – direttamente o indirettamente, in presenza di appalto di servizi- l'applicazione, l'accertamento e la riscossione dei tributi quali ICI-IMU, TASI, TARI, Imposta di Soggiorno. Accade infatti che i Comuni, per ovviare alle carenze di organico e poter svolgere tutte le attività necessarie (anche di sportello al pubblico) senza arrivare ad ipotizzare una concessione, decidano di avvalersi di personale fornito da un appaltatore,aggiudicatario di apposita gara. La gestione dei rapporti con l'Appaltatore ed il controllo dell'andamento delle attività oggetto d'appalto (specie in occasione dei S.A.L.) diventano in tal caso parte integrante dell'attività del Settore Entrate. Vi sono poi entrate – come l'imposta sulla pubblicità e Cosap/Tosap- che spesi Comuni esternalizzano in regime di concessione.

Il Settore Entrate può essere chiamato a gestire anche l'irrogazione delle sanzioni amministrative ai fini dell'attività di ordinanza-ingiunzione di cui alla L.689/81: sanzioni pecuniarie e accessorie (es. confisca).

In tal caso ha competenza in materia di verbali relativi alla violazione di regolamenti comunali o di norme in ordine alle quali sia individuata la competenza del Comune (es in materia di commercio, etichettatura alimenti,cessione fabbricato,...)- ove la contestazione della violazione non si sia chiusa con il pagamento della sanzione in misura ridotta.

Nella relativa attività possono emergere elementi utili a fini antielusivi/evasivi. Casistiche: es. verbali sull'Imposta di Soggiorno per attività di B&B e affittacamere, spesso fonte di informazioni utili a successivi controlli TARI, IMU ed erariali.

Quando il Comune abbia optato per dare in concessione alcune entrate (normalmente si tratta di ICP e/o TOSAP/COSAP) il Settore Entrate provvede:

- ☐ a fornire direttive al Concessionario e controllarne l'attività;
- ☐ alle necessarie attività di coordinamento tra Concessionario e altri Settori/Uffici del Comune;
- ☐ ad effettuare la necessaria attività di controllo sia in ordine al rispetto delle condizioni della concessione, sia in caso di reclami o segnalazioni dei contribuenti o utenti ;
- ☐ a coordinare e gestire l'attività di aggiornamento dei rispettivi

regolamenti ICP e COSAP .

In tali ipotesi spetta al Concessionario l'attività di accertamento della pubblicità abusiva e la gestione del relativo contenzioso, ma il controllo del territorio e gli interventi in caso di installazione di mezzi pubblicitari privi di autorizzazione normalmente richiedono la collaborazione della PM per l'accertamento e contestazione della violazione (potere di contestazione conferibile a certe condizioni anche al personale del Concessionario ex art.1 commi 179 e ss. della L.296/06).

Il Settore Entrate e la Concessionaria interagiscono su molteplici aspetti, tra cui: la verifica della modulistica, l'esame di casistiche particolari, la gestione di segnalazioni di impianti pubblicitari abusivi, l'applicazione di particolari agevolazioni (es. quelle di cui all'art.1 comma 86 L.549/95).

2. La potestà regolamentare comunale

Nel gestire le proprie entrate i Comuni dettano nei propri regolamenti comunali – approvati dal Consiglio Comunale- la specifica disciplina applicativa del tributo o dell'entrata, e deliberano annualmente le relative aliquote o tariffe.

Si tratta di attività che negli ultimi tempi sono divenute ancora più delicate perché – in aggiunta ai pesanti condizionamenti, in materia di politica fiscale locale, dei tagli ai bilanci comunali- i comuni devono intervenire con proprie norme regolamentari a colmare lacune che altrimenti impedirebbero l'operatività stessa del prelievo, come accaduto per la TARES, la TASI e la TARI in ordine, ad esempio (ma non solo), alla decorrenza del tributo.

Il Comune esercita la propria autonomia impositiva all'interno di quadro normativo penalizzante ed estremamente contorto.

Due le esigenze fondamentali: garantire gli equilibri di bilancio e la massima semplificazione (degli adempimenti dei contribuenti e della stessa gestione dell'entrata) per evitare una rischiosa ingestibilità.

La norma di riferimento è l'art.52 del D.Lgs.446/97, che la esclude per l'individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi e lo finalizza al rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti.

Ai comuni è infatti riconosciuto, ai sensi dell'art.52 D.Lgs.446/97, un potere regolamentare generale in materia di entrate proprie, anche tributarie.

Da qui la necessità di fare chiarezza sui limiti, più o meno espliciti, che ne

condizionano l'esercizio per capire fino a che punto i Comuni, nei propri regolamenti sui tributi locali, possano eventualmente assumersi la responsabilità di discostarsi da quanto disposto dalla norma tributaria.

Un potere regolamentare “generale” (così definito nel titolo dell'art.52 D.Lgs.446/97) rappresenta una tangibile espressione (o forse più propriamente pseudo-espressione) del federalismo disegnato nel titolo V della Costituzione, in cui ai “subalterni” Comune e Province è di fatto addossata, unitamente al potere regolamentare generale, una altrettanto generale responsabilità connessa al dover esercitare un simile potere regolamentare in funzione di assetti decisi da altri più elevati livelli di governo.

Comuni e Province, in nome della sussidiarietà, ai sensi del citato art.52 possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, a patto che questo potere regolamentare:

- 1) non venga esercitato per individuare e definire le fattispecie imponibili, i soggetti passivi e l'aliquota massima dei singoli tributi;
- 2) sia rivolto a disciplinare le entrate nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti.

Per quanto non regolamentato si applicano -a norma dell'ultimo periodo dell'art.52- le disposizioni di legge vigenti.

Si tratta quindi di un potere regolamentare ampio, sebbene vincolato ad esigenze di semplificazione; stando al tenore letterale dell'ultimo periodo del comma 1 la norma regolamentare potrebbe (ma come vedremo forse così non è!) derogare a norme di legge destinate a trovare applicazione residuale in assenza di norme regolamentari specifiche.

Questo potere regolamentare può essere esercitato – in modo indubbio- per integrare le previsioni normative di rango superiore (legge e provvedimenti equiparati) in tutti i casi in cui ciò sia espressamente previsto.

Qualche dubbio può sorgere quando con regolamento si ipotizzi di integrare vuoti normativi.

Dubbi ancora più consistenti si pongono infine nel caso in cui un simile potere regolamentare generale venga utilizzato in funzione derogatoria di espresse previsioni di legge.

La risposta ai suddetti interrogativi deve necessariamente essere cercata analizzando il tema sotto vari aspetti, *in primis* quello della gerarchia delle fonti del diritto.

Occorre infatti chiedersi se il potere regolamentare comunale possa spingersi fino ad integrare un vuoto normativo imputabile al Legislatore Statale Tributario o, addirittura fino a derogare a previsioni dettate con legge statale o atto avente pari efficacia.

Nel regolamento è innegabile possa/debba essere disciplinato il tributo in senso integrativo nell'esercizio di opzioni offerte dalla norma di legge: si tratta in sostanza di quell'attività che fa del regolamento lo strumento normativo atto a dettagliare sotto l'aspetto pratico-operativo la disciplina del tributo e, con particolare riferimento alla specificazione delle agevolazioni, a mantenere la concreta coerenza tra prelievo e relativi presupposti.

In presenza di vuoto normativo il regolamento potrebbe offrire se non altro previsioni che - senza violare i limiti interni ed esterni all'esercizio del potere regolamentare di cui all'art.52 – siano in grado di assicurare operatività alla gestione del tributo nel rispetto degli immanenti principi di ragionevolezza e non discriminazione che devono essere alla base di ogni previsione normativa.

Più complesso è valutare se la norma regolamentare comunale o provinciale possa spingersi così in là da disapplicare – in pratica- una diversa previsione di legge che disciplini aspetti tributari diversi dalla “individuazione” e “definizione” della base imponibile, soggetto passivo e aliquota massima (tenendo ben presente che il limite dell’“individuazione” e “definizione” è duplice, perché distinte -sebbene strettamente correlate tra loro- sono le citate attività che non possono essere regolamentate ai sensi dell'art.52).

Il tenore letterale dell'art.52 sembrerebbe ipotizzare un potere regolamentare ampio (“generale”) , in grado anche di disciplinare aspetti già disciplinati per legge : l'ultima parte del comma 1 dell'art.52 precisa infatti che laddove il regolamento non abbia disposto si applicano le disposizioni di legge vigenti, offrendo un tangibile elemento di riflessione in tal senso.

Tuttavia non può essere ignorato il fatto che legge e regolamenti nella gerarchia delle fonti del diritto occupano gradi diversi: la legge è di rango primario, mentre il regolamento è fonte di rango secondario e pertanto subordinata alla legge.

La riforma del titolo V della Costituzione ha formalizzato quello che doveva essere l'assetto federalista della nostra Repubblica, disegnando tuttavia un sistema fortemente sbilanciato a sfavore degli enti locali (Comuni, Province,...).

Ai sensi della Costituzione:

- la potestà legislativa spetta a Stato e Regioni (art.117 Cost). Tra le materie che restano di competenza esclusiva statale è compreso il “sistema tributario e contabile dello Stato” (comma 2 lett.e); è materia di competenza concorrente Stato-Regioni il “coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario” (comma 3);La potestà regolamentare spetta allo Stato nelle materie di legislazione esclusiva, salva delega alle Regioni;
- la potestà regolamentare spetta alle Regioni in ogni altra materia. Comuni, Province e Città Metropolitane hanno potestà regolamentare in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite (art.117 comma 6 Cost);
- le funzioni amministrative sono attribuite ai Comuni salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario, siano conferite a Province, Città metropolitane, Regioni e Stato, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza.(art.118 comma 1 Cost.). I Comuni, le Province e le Città metropolitane sono titolari di funzioni amministrative proprie e di quelle conferite con legge statale o regionale, secondo le rispettive competenze (art.118 comma 2 Cost);
- Comuni , Province, Città Metropolitane e Regioni hanno risorse autonome; stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; dispongono di partecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio;...(art.119 comma 2 Cost.). In base al comma 4 dello stesso art.119 Cost. le risorse derivanti da tali fonti consentono agli enti locali di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite.

Dal suddetto quadro emerge che i Comuni esercitano di fatto la quasi totalità di funzioni amministrative (proprie o delegate) e possono regolamentare l'organizzazione e lo svolgimento delle funzioni loro attribuite; inoltre i Comuni stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri, nel rispetto della Costituzione e dei principi (materia di legislazione concorrente Stato-Regioni) di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

E' anche in quest'ottica che deve essere interpretato il disposto dell'art.52 D.Lgs.446/97 , che infatti accorda ai Comuni e Province un potere regolamentare generale stabilendo tuttavia principi, limiti e criteri (ad esempio al comma 5 in materia di regolamenti sull'accertamento e la riscossione di tributi e altre entrate).

Ad oggi quindi il Comune potrebbe esercitare il proprio potere regolamentare fino al punto di disapplicare la normativa statale in nome della facoltà di stabilire e disciplinare i propri tributi (art.119 Cost)?

Certo è che il disegno “federalista” sotteso alla riforma del Titolo V della Costituzione si è rivelato inadeguato e anzi ha avuto l'effetto di favorire quella normazione perennemente incompiuta e continuamente ridisegnata che stiamo sperimentando negli ultimi anni, tanto che l'attuale sistema tributario pare improntato più che a principi federalisti ad una preoccupante atecnicità ed irrazionalità che complica enormemente una corretta interpretazione delle norme sia in senso logico-sistematico che secondo l'intenzione del Legislatore!

E' evidente a chiunque come non si possa pensare di delegare ai regolamenti la missione impossibile di risolvere le contraddizioni e le carenze delle leggi tributarie, anche in materia di tributi locali e nonostante il generale potere regolamentare dei Comuni di cui all'art.52 del D.Lgs.446/97.

Non esiste solo un problema di “strumento” connesso al tema della gerarchia delle fonti del diritto: esiste (anzi, pre-esiste!) un problema di “responsabilità” nell'adozione di scelte politiche e tecniche.

Scrivere una norma regolamentare può essere abbastanza semplice, ma affinché quella norma possa dirsi legittima occorre – semplificando- il concorso di una duplice condizione: chi esercita il potere regolamentare deve essere legittimato a farlo; il contenuto della previsione regolamentare deve essere conforme ai principi costituzionali e alle eventuali prevalenti disposizioni normative in materia.

In considerazione di tutto ciò il potere regolamentare dovrebbe essere esercitato dal Comune:

- per disciplinare “organizzazione e svolgimento” delle funzioni attribuitegli;
- nel rispetto dei principi di ragionevolezza e non discriminazione;
- su aspetti tributari diversi dall'individuazione e descrizione della base imponibile, soggetti passivi e aliquota massima;
- in funzione di semplificare gli adempimenti dei contribuenti.

Nel tentativo di individuare la reale portata del potere regolamentare di cui all'art.52 è stato valorizzato- dove presente, ma anche dove mancante – l'inciso “in deroga all'art.52 del D.Lgs.446/97” che troviamo nei recenti provvedimenti (art.14 D.L.201/11 in materia di Tares, art.1 comma 688 L.147/13, ad esempio) in cui, ad esempio, il Legislatore impone il pagamento dei tributi con modello

F24 o bollettino equiparato (ad esempio in materia di modalità di versamento Tari e Tasi, di cui al comma 688).

Al riguardo si registrano due opposte interpretazioni: la prima attribuisce alla presenza di quell'inciso il significato di “blindare” la norma impedendo che il Comune regolamenti diversamente, con il corollario che le disposizioni prive di quell'inciso possono essere diversamente regolamentate dal Comune; la seconda invece collega la presenza di quell'inciso alla precauzione del Legislatore, che- nel dettare norme di dettaglio in temi organizzativi che sarebbero oggetto di regolamentazione comunale - si cautela da possibili ricorsi disponendo per legge (limitatamente a quelle singole ipotesi) una deroga all'art.52 , con il corollario che le disposizioni prive di quell'inciso non per questo possono considerarsi derogabili dai Comuni nei loro regolamenti.

La certezza è che l'esercizio della potestà regolamentare resta effettivamente precluso dalla presenza dell'inciso, non fosse altro che perchè la deroga all'art.52 del D.Lgs.446/97 viene espressamente disposta da norma di pari grado nella gerarchia delle fonti .

Resta invece da valutare -nell'ipotesi in cui l'inciso derogatorio manchi- se il Comune possa regolamentare anche in modo difforme dalla previsione di legge, o semplicemente conservi solo un potere di regolamentazione di tipo meramente integrativo delle previsioni di legge.

A seconda del tipo di interpretazione data cambia ovviamente l'ampiezza del potere regolamentare del Comune di cui all'art.52, che come sappiamo deve comunque sempre essere rivolto a garantire la semplificazione degli adempimenti del contribuente.

Ricapitolando:

- è indubbio che il potere regolamentare possa essere utilizzato dai comuni per dettagliare la disciplina già dettata dalle norme di legge (o equiparate) quando ciò sia espressamente previsto dalle stesse norme;
- appare acclarato, anche in sede di recenti pronunce del Consiglio di Stato, che altrettanto legittime siano le norme regolamentari comunali che colmino lacune nella disciplina statale, al fine di assicurare operatività al tributo o all'entrata;
- permangono dubbi e diversità di opinioni sul fatto che i comuni, ai sensi dell'art.52 del D.Lgs.446/97 (laddove ciò non sia espressamente escluso dalla norma statale) effettuino nei propri regolamenti scelte diverse da

quelle operate dal Legislatore statale, sebbene non impattanti su soggetto passivo, base imponibile ed aliquota massima.

I limiti al potere regolamentare dei comuni sono particolarmente stringenti in materia tributaria, specie in tema di agevolazioni e soprattutto di esenzioni (queste ultime impattanti, sia pure indirettamente, sulla soggettività passiva al tributo).

Meno vincoli in materia di entrate extratributarie, ma le scelte e le previsioni regolamentari devono essere “ragionevoli” e “non discriminatorie”. Le scelte effettuate nel regolamento possono essere impugnate al TAR, ma anche, indirettamente, davanti al giudice tributario o ordinario.

Il comune deve effettuare scelte regolamentari tese a garantire (oltre a ragionevolezza e non discriminazione) : semplificazione, trasparenza, efficacia, efficienza, equità. In tale prospettiva il Regolamento diventa anche uno strumento di trasparenza e informazione verso contribuenti e cittadini; utile a promuovere prassi applicative uniformi, evitare contenzioso, favorire il diffondersi di buone pratiche (quando codificate in esso);

La redazione e l'aggiornamento di un regolamento sono occasione di riflessioni e modifiche aperte ai contributi della pregressa esperienza applicativa, ivi compresi quelli offerti dagli stessi suoi destinatari, anche per il tramite di CAAF e OO.SS..

3. L'imposizione immobiliare: IMU e TASI

Centrale, per le entrate comunali, l'imposizione immobiliare, il cui gettito rappresenta la parte più consistente delle entrate comunali.

Il gettito principale è infatti assicurato dall'**IMU**, imposta immobiliare che ha sostituito l'ICI.

Qui di seguito una sintesi (che ovviamente non ha pretese di esaustività) della struttura delle due imposte immobiliari, utile in questo contesto a fare il punto sulla tipologia di entrata.

L'IMU è' imposta disciplinata dagli articoli 8, 9 e 14 del D.Lgs.23/11, dall'art.11 del D.L.201/11, dall'art.1 commi 639 e ss. del D.Lgs.147/13 (IUC) -con particolare riferimento agli articoli 692 e ss.- e dalle norme del D.Lgs.504/92 appositamente richiamate.

Il presupposto dell'IMU è il possesso di immobili (fabbricati, aree edificabili e terreni agricoli).

L'IMU si calcola applicando al valore dell'immobile l'aliquota deliberata annualmente dal Comune.

Non sono soggetti ad IMU i seguenti immobili adibiti ad abitazione principale del soggetto passivo o ad essa equiparati, ad eccezione di quelli classificati nelle categorie catastali A1, A8 e A9 che rimangono soggetti all'imposta:

- l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale dei soggetti passivi persone fisiche e pertinenze della stessa;
- l'unità immobiliare, e relative pertinenze, 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, e relative pertinenze, 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;
- le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari;

Non soggetti ad IMU inoltre:

- i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati;
- i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'articolo 9, comma 3-bis, del D.L. 30/12/1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26/2/1994, n. 133;
- i casi per cui la normativa vigente prevede l'esenzione.

Sono soggetti al pagamento dell'IMU:

- coloro che possiedono immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, come proprietari oppure come titolari dei diritti reali di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi o superficie;
- l'ex coniuge assegnatario della casa coniugale a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, se si tratta di abitazione di categoria A1, A8 e A9;
- il coniuge superstite titolare del diritto di abitazione previsto dall'art. 540 del Codice Civile sulla casa adibita a residenza familiare, per la quota che era di proprietà del coniuge deceduto, se si tratta di abitazione di

categoria A1, A8 e A9;

- i concessionari in caso di concessione di aree demaniali;
- i locatari in caso di locazione finanziaria, a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto, anche per gli immobili da costruire o in corso di costruzione.

La base imponibile dell'imposta municipale propria e' costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 5, commi 1, 3, 5 e 6 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e dei commi 4 e 5 del presente articolo.

La base imponibile e' ridotta del 50 per cento:

- a) per i fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42;
- b) per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni.

Per i fabbricati iscritti in catasto, il valore e' costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutate del 5 per cento ai sensi dell'articolo 3, comma 48, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, i moltiplicatori previsti dall'art. 3 comma 4 del D.L. 201/11.

Per i terreni agricoli, il valore e' costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25 per cento, un moltiplicatore pari a 135.

Per i terreni agricoli, nonche' per quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola il moltiplicatore e' pari a 75.

L'aliquota di base dell'imposta e' pari allo 0,76 per cento.

I comuni con deliberazione del consiglio comunale, adottata ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, possono modificare, in aumento o in diminuzione, l'aliquota di base sino a 0,3 punti percentuali.

L'aliquota e' ridotta allo 0,4 per cento per l'abitazione principale e per le relative pertinenze. I comuni possono modificare, in aumento o in diminuzione, la suddetta aliquota sino a 0,2 punti percentuali.

L'aliquota e' ridotta allo 0,2 per cento per i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'articolo 9, comma 3-bis, del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557,

convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133. I comuni possono ridurre la suddetta aliquota fino allo 0,1 per cento.

Ai sensi dell'art.1 comma 380 lett.f) e g) della L.228/12 e' riservato allo Stato il gettito dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13 del citato decreto-legge n. 201 del 2011, derivante dagli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D, calcolato ad aliquota standard dello 0,76 per cento, prevista dal comma 6, primo periodo, del citato articolo 13; tale riserva non si applica agli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D posseduti dai comuni e che insistono sul rispettivo territorio.

Per l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi e il contenzioso si applicano le disposizioni vigenti in materia di imposta municipale propria. Le attivita' di accertamento e riscossione relative agli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D sono svolte dai comuni ai quali spettano le maggiori somme derivanti dallo svolgimento delle suddette attivita' a titolo di imposta, interessi e sanzioni.

I comuni possono aumentare sino a 0,3 punti percentuali l'aliquota standard dello 0,76 per cento, prevista dal comma 6, primo periodo del citato articolo 13 del decreto-legge n. 201 del 2011 per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D.

Fondo di solidarieta' comunale- art.1 comma 380 e ss. l.228/2012.E' alimentato da una quota del gettito IMU di spettanza dei comuni sulla base di specifici provvedimenti e viene poi ridistribuito ai comuni con finalita' perequative.

La **TASI** (imposta sui servizi indivisibili) è stata introdotta dall'art.1 commi 639 e ss. del D.Lgs.147/13 e dovrebbe essere una sorta di service-tax, anche se poi nei fatti è la riproposizione dell'ICI sull'abitazione principale.

Il presupposto impositivo della TASI e' il possesso o la detenzione, a qualsiasi titolo, di fabbricati, ivi compresa l'abitazione principale, e di aree edificabili, ad eccezione, in ogni caso, dei terreni agricoli.

Ai sensi dell'art.1 comma 675 della L.147/13 la base imponibile e' quella prevista per l'applicazione dell'imposta municipale propria (IMU) di cui all'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

La TASI si calcola applicando al valore dell'immobile l'aliquota deliberata annualmente dal Comune. Per l'abitazione principale e le relative pertinenze e per le abitazioni ad essa equiparate è riconosciuta una detrazione.

I comuni nel deliberare l'aliquota possono arrivare al suo azzeramento e devono rispettare i limiti imposti dall'art.1 commi 640, 676, 677 e 678 del D.Lgs.147/13.

Aliquote TASI e scelte dei comuni:

- D.Lgs.147/13 comma 640: l'aliquota massima complessiva dell'IMU e della TASI non può superare i limiti prefissati per la sola IMU, come stabilito dal comma 677.
- D.Lgs.147/13 comma 676: l'aliquota di base della TASI è pari all'1 per mille. Il comune, con deliberazione del consiglio comunale, adottata ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, può ridurre l'aliquota fino all'azzeramento.
- D.Lgs.147/13 comma 677: il comune, con la medesima deliberazione di cui al comma 676, può determinare l'aliquota rispettando in ogni caso il vincolo in base al quale la somma delle aliquote della TASI e dell'IMU per ciascuna tipologia di immobile non sia superiore all'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'IMU al 31 dicembre 2013, fissata al 10,6 per mille e ad altre minori aliquote, in relazione alle diverse tipologie di immobile. Per il 2014 e per il 2015, l'aliquota massima non può eccedere il 2,5 per mille. La norma prosegue dettando poi un particolare sistema per la previsione ed applicazione di una detrazione destinata alle abitazioni principali.
- Aliquota bloccata ex lege all'1 per mille per i fabbricati rurali strumentali (rif. art.1 comma 678 L.147/13).

La TASI rappresenta un caso emblematico di come con il regolamento e la delibera sulle aliquote il Comune possa dare applicazione ad un'imposta (statale, essendo disciplinata con legge dello Stato) in modo potenzialmente molto diverso da altri Comuni.

Molti comuni hanno deliberato aliquote TASI unicamente per gli immobili non soggetti ad IMU per evitare un'ingestibile e incoerente duplicazione di prelievo sulla stessa unità immobiliare relativa allo stesso arco temporale; ciò a concreta dimostrazione di come le scelte regolamentari possano effettivamente essere assunte in un'ottica di semplificazione e di garanzia dell'effettiva gestibilità di un tributo.

Nel rispetto dell'art.52 del D.Lgs.446/97 e della % (10%-30%) di imposta TASI a carico del detentore individuata dalla L.147/13, grazie all'espressa possibilità di azzeramento delle aliquote è stato possibile, di fatto, esentare da imposizione quasi tutte le unità immobiliari in cui si sarebbe avuta la contestuale soggettività passiva di possessore e detentore.

In presenza di una simile scelta (applicare TASI solo a u.i. non soggette ad IMU) la TASI viene versata per le seguenti unità immobiliari¹, e pertinenze ammesse, ad eccezione dei fabbricati classificati nelle categorie catastali A1, A8 e A9 che rimangono soggetti alla disciplina dell'IMU:

- ☐ l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale dei soggetti passivi persone fisiche;
- ☐ 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;
- ☐ le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari;
- ☐ i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008;
- ☐ la casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio;
- ☐ 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

¹ In tal caso non deve invece essere versata la TASI sugli altri immobili e sulle aree fabbricabili, che rimangono soggetti alla disciplina dell'IMU (ad esempio: fabbricati locati, ceduti in comodato o tenuti a disposizione).

28, comma 1, del D.Lgs n. 139 del 2000, dal personale appartenente alla carriera prefettizia, per il quale non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica.

- ❑ i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati;
- ❑ i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'articolo 9, comma 3-bis, del D.L. 30/12/1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26/2/1994, n. 133.

L'imposizione immobiliare resta quindi al centro della fiscalità comunale ed è ovviamente influenzata dalla situazione catastale degli immobili.

Nuova e rilevante anche la tematica relativa ai pensionati AIRE in materia di IMU, TASI e TARI, legata alle novità introdotte nel D.L.n.47 del 28/03/14 dall'art.9bis della sua legge di conversione (L.80 del 23/05/14).

L'art.9bis, che reca la nuova disciplina agevolativa – in materia di tributi locali – per le unità immobiliari possedute da cittadini italiani residenti all'estero ed iscritti all'AIRE (Anagrafe Italiana Residenti all'Esterno).

L'art.9bis ha 3 commi: il primo comma modifica l'art.13 del D.L.201/11 in materia di IMU; il secondo comma ricollega al ricorrere dell'ipotesi descritta al comma 1 speciali agevolazioni TARI e TASI; il terzo comma prevede la copertura della stimata minor entrata per le casse comunali legata all'entrata in vigore della nuova disciplina agevolativa.

In base alle nuove disposizioni dell'art.9bis l'equiparazione all'abitazione principale, ai fini IMU, diventa ex lege: è una novità, perché in passato detta equiparazione era una mera facoltà dei comuni, esercitabile mediante apposita previsione regolamentare nell'esercizio del potere generale disciplinato dall'art.52 del D.Lgs.446/97.

Al suo diventare cogente si associa allo stesso tempo una riformulazione della relativa fattispecie, che di fatto ne restringe l'ambito applicativo.

La nuova disciplina introdotta dall'art.9bis del DL47/14, convertito con modificazioni dalla L.80/14, è infatti certamente più restrittiva della precedente, quanto ai requisiti soggettivi e anche con riferimento alla situazione dell'unità immobiliare.

In base all'art.9bis comma 1 – che al riguardo interviene a modificare l'art.13 comma 2 del D.L.201/11- “a partire dall'anno 2015 e' considerata direttamente adibita ad abitazione principale una ed una sola unita' immobiliare

posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza, a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata o data in comodato d'uso".

E' pertanto equiparata ex lege all'abitazione principale, a fini IMU una e una sola unità immobiliare che:

a)

ia posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia da cittadini italiani non residenti in Italia e iscritti all'AIRE, già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza;

b)

on sia né locata né (novità, rispetto alle previgenti ipotesi di equiparabilità) data in comodato.

Deve pertanto trattarsi di una (e una sola) unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o usufrutto (quindi con esclusione di altri diritti reali).

Tale unità immobiliare non deve essere oggetto né di locazione né di comodato. Quindi, rispetto alla situazione ante 2015, l'abitazione deve risultare effettivamente vuota e tenuta a disposizione.

A possedere quell'unità immobiliare devono poi essere cittadini italiani che non risiedono in Italia, che devono risultare iscritti all'AIRE ed essersi pensionati nei rispettivi Paesi di residenza.

Parrebbe quindi doversi valorizzare a tal fine la percezione di un trattamento pensionistico da parte dello Stato estero di residenza, non rilevando autonomamente - ai fini dell'accesso a questo tipo di beneficio- la percezione di eventuale pensione da parte dello Stato italiano.

Quanto basta per circoscrivere in modo abbastanza significativo l'ambito di applicazione di questa nuova ipotesi di equiparazione all'abitazione principale ai fini IMU e per creare qualche grattacapo ai comuni che si troveranno a doverle dare applicazione.

Al riguardo si segnala la Risoluzione n.6/DF del MEF datata 26/06/2015 e la relativa nota di commento di IFEL del 15/07/2015.

Nella Risoluzione il MEF chiarisce che ai fini dell'equiparazione è sufficiente che il cittadino sia iscritto all'AIRE e non anche che l'immobile sia ubicato nello stesso comune di iscrizione all'AIRE; in materia di trattamento pensionistico il

MEF specifica che l'agevolazione è applicabile solo nel caso in cui i cittadini italiani residenti all'estero siano percettori di:

- a) pensioni in convenzione internazionale (in cui la pensione versata in Italia si totalizza con quella versata in un altro Paese estero);
- b) Pensioni autonome italiane e pensioni estere.

Quindi nessuna agevolazione se il pensionato iscritto all'AIRE percepisce unicamente una pensione italiana.

Ad avviso del MEF la natura derogatoria della previsione impone un'interpretazione restrittiva secondo cui l'applicazione di questo beneficio sarebbe riservata solo al caso in cui vi sia coincidenza tra Paese estero che eroga la pensione e Paese estero di residenza; l'accesso alle agevolazioni è ammesso anche in caso di pensioni di invalidità, vista la genericità della norma sul tipo di trattamento pensionistico da essa ipotizzato.

Per gli immobili non equiparabili alle abitazioni principali (A/1, A/8 e A/9) posseduti da cittadini italiani residenti all'estero i Comuni possono prevedere un'aliquota agevolata ma NON l'esonero dall'IMU.

A fronte dell'apposita dichiarazione del contribuente IMU che affermi di avere i requisiti perché la propria unità immobiliare possa essere equiparata all'abitazione principale ai fini IMU ai sensi della nuova formulazione dell'art.13 comma 2 del D.L.201/11, così come novellato dal DL47/14 e dalla relativa legge di conversione, il comune avrà il delicato compito di verificare l'effettiva sussistenza dei necessari presupposti, ivi compreso il fatto che il soggetto sia pensionato del Paese di residenza.

E su questo particolare aspetto non ci sono indicazioni, invece, da parte del MEF. IFEL, nella sua nota del 15/7/2015, segnala le difficoltà per gli stessi cittadini pensionati all'estero di reperire la necessaria documentazione e invita i comuni a consentire di attestare lo status di pensionato estero avvalendosi di una dichiarazione sostitutiva di certificazione (DPR n.445/2000). Tale possibilità, segnala IFEL, appare consentita dall'art.46 del medesimo DPR445/2000 (che espressamente ammette l'autodichiarabilità dello status di pensionato) mentre la mancata accettazione della dichiarazione sostitutiva resa a norma del suddetto DPR rischia di configurare una violazione dei doveri d'ufficio (art.74 DPR445/2000).

Se questi sono i temi da affrontare per il futuro, quindi da oggi in avanti (dal 2015 in poi, visto che la nuova ipotesi di equiparazione decorre per sua

espressa previsione dal 2015), nel 2014 a seguito dell'entrata in vigore delle nuove disposizioni dettate dall'art.47/14 e dalla relativa legge di conversione si è invece trattato di capire come gestire la fase di transizione dal vecchio regime a quello nuovo.

Infatti la medesima norma (l'art.9bis comma 1) mentre prevedeva espressamente che le nuove disposizioni sull'equiparazione ex lege entrassero in vigore solo dall'anno 2015, ometteva qualunque precisazione sia sulla decorrenza delle agevolazioni TARI e TASI di cui all'art.9bis, sia soprattutto sugli effetti della disposta abrogazione (con effetto immediato?) della previsione dell'art.13 comma 2 del DL201/11 che lasciava ai comuni la facoltà di regolamentare l'equiparazione in caso di cittadini italiani residenti all'estero e iscritti all'AIRE.

Questo ha fatto sì che nel 2014 si sia potuta creare una situazione tale per cui :

- ci sono stati comuni che hanno regolamentato l'IMU (e la TASI) in vigore dell'art.13 comma 2 DL201/11 nella versione poi abrogata dall'art.9bis comma 1 del DL47/14 così come convertito il 23 maggio 2014 dalla L.80/14. In tali casi quando è intervenuta l'abrogazione della norma di legge di riferimento - il 23/05/2014 - il comune aveva già validamente esercitato la facoltà che gli era all'epoca legittimamente riconosciuta. L'aver poi continuato a riconoscere valida tale equiparazione in virtù del suo essere prevista dal regolamento comunale appare coerente e corretto, sia perché una simile disposizione regolamentare non si poneva in contrasto con la nuova previsione di legge valida dal 2015 (quindi non poteva ipotizzarsi una abrogazione tacita della norma regolamentare per sopravvenuta norma di legge), sia in un'ottica di lealtà e tutela dell'affidamento dei contribuenti rispetto ad una situazione di sostanziale sopravvenuto (sia pur momentaneo, fino al 01/01/2015) vuoto normativo.
- ci sono stati comuni che hanno regolamentato l'IMU (e la TASI) successivamente al 23 maggio 2014, quando ormai la facoltà disciplinata dall'art.13 comma 2 del D.L.201/11 era stata formalmente abrogata mentre la nuova ipotesi agevolativa era destinata ad entrare in vigore solo dal 01/01/2015. In tal caso il vuoto normativo che al riguardo si è venuto a creare fino al 01/01/2015 ha presumibilmente portato a rimandare ogni discorso su una simile equiparazione fino all'entrata in

vigore delle nuove disposizioni di legge.

L'art.9bis del D.L.47/14, così come convertito con modifiche dalla L.80/14, al comma 2 dispone che sull'unità immobiliare di cui al comma 1, le imposte comunali TARI e TASI sono applicate, per ciascun anno, in misura ridotta di due terzi.

Si tratta di una previsione nuova, che per legge abbina l'equiparazione (sempre ex lege) all'abitazione principale ai fini IMU anche ad un consistente abbattimento della tassa sui rifiuti (TARI) e della TASI, che in tali ipotesi vengono "scontate" per 2/3.

La gestione di queste agevolazioni, per loro stessa natura, dovrà essere legato al riconoscimento dell'equiparazione ai fini IMU ai sensi del comma 1 dell'art.9bis.

Ciò significa che i comuni avranno un motivo in più (nel caso ve ne fosse stato bisogno....) per continuare a seguire la via dell'integrazione delle banche dati IMU, TARI e TASI.

In merito alla TARI corre l'obbligo di evidenziare come questa ipotesi agevolativa vada ad aggiungersi a quella storicamente disciplinata dalla normativa sui rifiuti in caso di abitazioni occupate da residenti all'estero per più di 6 mesi all'anno.

In tali casi ad esempio per TARSU e TARES era facoltà dei comuni introdurre con regolamento una riduzione del 30% della tassa.

In regime TARSU disponeva in tal senso l'art.66 comma 4 lett.a) del D.Lgs.507/93 prevedendo che la tariffa unitaria potesse essere ridotta di un importo non superiore ad 1/3 nei confronti dell'utente residente o dimorante all'estero per più di sei mesi che disponesse di un appartamento per uso stagionale o altro uso limitato e discontinuo, a condizione che tale destinazione sia specificata nella denuncia originaria o di variazione indicando l'abitazione di residenza e l'abitazione dichiarando espressamente di non voler cedere l'alloggio in locazione o comodato,

Per TARES la fattispecie era disciplinata dall'art.14 comma 15 lett.d) del DL201/11, in base al quale il comune con regolamento poteva prevedere riduzioni tariffarie, nella misura massima del 30%, in vari casi, tra cui quello relativo ad abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano dimora all'estero per più di 6 mesi all'anno. In TARES la norma agevolativa era meno precisa che in TARSU, ragion per cui è stata spesso maggiormente dettagliata

dagli stessi regalmente comunali che per lo più l'hanno gestita sulla scia della previgente corrispondente agevolazione TARSU.

Nell'attuale regime TARI i comuni possono regolamentare -per tali ipotesi- una riduzione senza limiti percentuali arrivando addirittura all'esenzione.

Ciò è previsto – riprendendo alla lettera la norma TARES- dall'art.1 comma 659 lett.d) della L.147/13 in relazione ad abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano dimora all'estero per più di 6 mesi all'anno.

Tale facoltà va tuttavia esercitata (e in questo trova un consistente limite intrinseco) nell'ambito di una tassa che deve assicurare copertura integrale dei costi del servizio e rispettare il principio comunitario “chi inquina paga”.

Analogamente per TASI dispone l'art.1 comma 679 lett.d) della L.147/13, che consente ai comuni di prevedere con regolamento riduzioni ed esenzioni nel caso, oltre al resto, di abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano dimora all'estero per più di 6 mesi all'anno.

La nuova ipotesi di agevolazione TARI e TASI introdotta dall'art.9bis comma 2 del DL47/14, così come convertito dalla L.80/14, si aggiunge a queste tipologie di agevolazioni regolamentabili dai comuni, differenziandosene tuttavia perché efficace ex lege (quindi anche ove non richiamata in regolamento) e perché non modificabile nella sua portata (2/3 del tributo).

Si tratta inoltre di agevolazione che, come sopra ricordato, trova nella qualificazione ai fini IMU di quell'abitazione la sua stessa ragion d'essere, ragion per cui il suo riconoscimento si pone come ad essa consequenziale.

Interessante l'osservazione dell'ANCI E-R nella nota del 10/06/2015 a proposito dell'ipotesi di abitazione in proprietà di pensionato all'estero iscritto all'aire e comproprietario occupante l'immobile; infatti al riguardo l'immobile risulta occupato ma non sulla base di locazione o comodato, per cui il pensionato AIRE risulta avere i requisiti per l'equiparazione ad abitazione principale ai fini IMU e tasi; tuttavia ai fini tari l'abitazione non beneficerà di riduzioni perché il comproprietario occupante è in quel caso l'unico soggetto passivo tari. Sempre ad avviso di ANCI ER l'assimilazione opera solo per l'immobile nel comune ove il contribuente risulta iscritto all'Aire (contrariamente alla posizione MEF).

Tema d'attualità resta anche imponibilità IMU di aree rientranti nel PSC quali aree fabbricabili. Il tema in oggetto riguarda la corretta applicazione della normativa tributaria ICI-IMU (D.Lgs.504/92, art.8 e 9 D.Lgs.23/11 e art.13 D.L.201/11 e ss.mm.ii.) alle aree inserite in P.S.C. (Piano Strutturale Comunale)

in relazione alle quali non sia ancora stato approvato il P.O.C. (Piano Operativo Comunale).

Per il corretto inquadramento della questione occorre precisare che:

- 1) la normativa tributaria è di esclusiva competenza statale, mentre la normativa in materia urbanistica è oggetto di normazione regionale. Questo aspetto è fondamentale nel ricostruire i corretti rapporti tra la normativa tributaria e quella urbanistica, in particolare – ai fini che ci riguardano in questa sede- quando il Legislatore statale (con la norma di interpretazione autentica contenuta nell'art. 36, co. 2°, del D.L. n. 223/06, convertito nella legge 248/06) ha disposto che ai fini ICI e ai fini dei tributi erariali si considerano edificabili le aree ricomprese in strumenti urbanistici generali, indipendentemente dall'adozione di strumenti attuativi. Infatti è evidente che il richiamo fatto nella norma tributaria agli “strumenti urbanistici generali” deve essere inteso in senso generale (ossia riguarda TUTTI gli strumenti urbanistici generali, comunque siano chiamati e disciplinati a livello regionale) e non può dirsi condizionato dalle scelte fatte da ogni singola regione in materia urbanistica; se così non fosse infatti si violerebbe la riserva di legge statale in materia tributaria posto che le singole leggi regionali in materia di urbanistica sarebbero in grado di determinare la base imponibile dell'imposta. Come previsto dall'art.52 del D.Lgs.446/97, 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 dell'aliquota massima, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti.

Ne consegue che è e deve essere solo la norma tributaria statale ad individuare e definire l'ambito di applicazione del tributo, mentre agli enti locali impositori è concessa una potestà regolamentare che dovrà essere esplicita nel rispetto delle previsioni dell'art.52 del D.Lgs.446/97 e del quadro normativo imposto dal Legislatore Statale.

Nessuna competenza normativa - nemmeno a livello regolamentare- risulta demandata alla Regione in materia di ICI o IMU : il relativo quadro normativo di riferimento è quello fissato dalle rispettive norme statali istitutive, così come successivamente dettagliato dai singoli regolamenti comunali, senza che possa ipotizzarsi alcuna modificabilità o derogabilità

della legge statale tributaria da una fonte normativa di rango inferiore, quale una legge regionale;

- 2) la normativa di riferimento quindi in materia di ICI ed IMU è quella istitutiva del relativo tributo; ebbene sia in materia di ICI che di IMU (art.1 D.Lgs.504/92 e art.13 comma 2 D.L.201/11, entrambi richiamanti le definizioni di cui all'art.2 D.Lgs.504/92) presupposto del tributo è il "possesso di immobili".

L'art.2 D.Lgs.504/92 definisce gli immobili oggetto di imposizione distinguendoli in:

- a) Fabbricato: l'unità immobiliare iscritta o iscrivibile nel catasto edilizio urbano;
- b) Area fabbricabile: l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità. Sono tuttavia considerati non fabbricabili i terreni posseduti e condotti da soggetti indicati dall'art.9 comma 1 (coltivatori diretti e Imprenditori Agricoli Professionali) sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali (c.d. finzione giuridica di non edificabilità);
- c) Terreno agricolo: terreno adibito all'esercizio delle attività indicate dall'art.2135 c.c.

Ai fini ICI (e IMU) la distinzione tra aree fabbricabili e terreni agricoli non serve per distinguere un bene imponibile da uno non imponibile, serve solo ad individuare il criterio in base al quale deve essere determinata la base imponibile ICI (o IMU): criterio del valore venale, secondo i prezzi medi di mercato, ovvero valore catastale. Se i criteri di calcolo vengono applicati correttamente il contribuente subirà un prelievo che non sarà mai superiore a quello giustificato dal reale valore del bene posseduto. (rif. SS.UU. Corte di Cassazione, sentenza n.25506/2006, secondo cui tra l'altro *"l'aspettativa di edificabilità di un suolo non comporta, ai fini della valutazione fiscale, l'equiparazione sic et simpliciter alla edificabilità; comporta soltanto l'assoggettamento ad un regime di valutazione differente da quello specifico dei terreni agricoli, oggi meno conveniente*

per il contribuente, ma non per questo iniquo”).

- 3) l'art.11-quaterdecies, comma 16,D.L.203/2005,convertito con modificazioni dall'art.1 comma 1 Legge 248/2005, ha interpretato la disposizione di cui all'art.2 comma 1 lett.b) del D.Lgs.504/92 (relativa alla definizione di “area fabbricabile”) nel senso che un’area è da considerare comunque fabbricabile se è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale, indipendentemente dall'adozione di strumenti attuativi.

Con detta disposizione il legislatore ha inteso distinguere il concetto di edificabilità ai fini tributari da quello rilevante dal punto di vista urbanistico; il concetto di edificabilità a fini tributari non presuppone la conclusione dell'iter amministrativo, che incide esclusivamente sul valore dell'area; l'inizio del procedimento di trasformazione urbanistica (tramite l'adozione del PSC) implica, ai fini tributari, che il valore dell'area non possa più essere determinato in ragione del reddito dominicale.

La citata disposizione qualifica area fabbricabile ai fini fiscali quella considerata tale dallo strumento urbanistico generale, nel quale rientrano sia il PRG che il PSC. PSC e PRG presentano il medesimo contenuto, sono entrambi strumento principale di programmazione e pianificazione urbanistica dell'intero territorio ed in quanto tali regolanti l'assetto e lo sviluppo urbanistico del suolo comunale.

In considerazione della suddetta equiparazione, le sentenze che hanno riconosciuto l'edificabilità ai fini ICI di un’area qualificata “edificabile” in un PRG, possono essere correttamente richiamate per i casi riguardanti aree qualificate “urbane” dal PSC.

Le disposizioni normative e le pronunce qui richiamate hanno fatto (ovviamente e necessariamente) riferimento a quello che all'epoca era il primo stadio della trasformazione urbanistica di un terreno agricolo in area concretamente edificabile, quando il valore economico del suolo lievitava proprio in virtù della riconosciuta potenziale edificabilità: ciò che ancora oggi accade quando un terreno viene inserito in P.S.C. come area edificabile.

In ogni caso, anche ove il PRG e il PSC non possano ritenersi equivalenti, l'inserimento delle aree nel solo PSC è sufficiente a

determinarne l'assoggettabilità all'ICI, risultando da detto strumento urbanistico con sufficiente chiarezza l'indice di capacità contributiva; la legge regionale dell'Emilia-Romagna n. 6/09 ha, ad esempio, lasciato invariati i termini della questione, considerato che il PSC conserva il suo carattere di strumento destinato a influire concretamente sulla sorte del territorio, poiché le ricadute economiche favorevoli sono già determinate da questo primo strumento urbanistico, dovendo il POC essere predisposto in conformità alle sue prescrizioni.

- 4) La suddetta definizione di area fabbricabile è stata oggetto dell'interpretazione autentica contenuta nell'art. 36 del D.L. n. 223/2006, secondo cui *“ai fini dell'applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 ... e del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo”*.
- 5) La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con sentenza del 30 novembre 2006 n. 25506 ha affermato che *“ai fini tributari sono edificabili tutti quei terreni che tali sono qualificati da uno strumento urbanistico, indipendentemente dalla sussistenza dell'approvazione regionale dello strumento stesso e di strumenti attuativi che rendano possibile in concreto il rilascio della concessione edilizia. L'intervenuta approvazione regionale e gli strumenti attuativi potranno però incidere sulla concreta valutazione dell'area edificabile.”* Secondo la Suprema Corte l'inizio della procedura di trasformazione urbanistica di un suolo implica, di per sé, una trasformazione economica dello stesso, che determina la sua valutazione non più come terreno agricolo, e quindi sulla base del reddito dominicale, ma come area fabbricabile, e quindi sulla base del *“valore venale in comune commercio”* ex art. 5, co. 5, DLgs 504/92; ciò perché è di *“comune esperienza”* che nel momento in cui la vocazione edificatoria di un suolo viene formalizzata in uno strumento urbanistico, ancorché non operativo, il valore di questo subisce un incremento.

La circostanza che il suolo non sia immediatamente utilizzabile a scopo edificatorio non influisce sulla sua qualificazione, come tale, ai fini ICI e ciò sulla base della diversa finalità della legislazione urbanistica rispetto

a quella fiscale (diversità evidenziata anche dalla Corte Costituzionale). Secondo le Sezioni Unite infatti, *“la prima tende a garantire il corretto uso del territorio urbano, e, quindi, lo ius aedificandi non può essere esercitato se non quando gli strumenti urbanistici siano perfezionati (garantendo la compatibilità degli interessi individuali con quelli collettivi); la seconda, invece, mira ad adeguare il prelievo fiscale alle variazioni dei valori economici dei suoli, che si registrano e progrediscono, in parallelo, dal sorgere della mera aspettativa dello ius aedificandi, fino al perfezionamento dello stesso”*.

Secondo la citata Cassazione *“dinanzi ad una vocazione edificatoria di un suolo, formalizzata in un atto della procedura prevista dalla legislazione urbanistica, il Fisco ritiene che, a prescindere dallo status giuridico formale dello stesso, non sia più possibile apprezzarne il valore sulla base di un parametro di riferimento, come il reddito dominicale, che resta superato da più concreti criteri di valutazione economica. Non interessa dunque a fini fiscali che il suolo sia immediatamente ed incondizionatamente edificabile, perché possa farsi ricorso legittimamente al criterio del valore venale in comune commercio. L’inizio della procedura di “trasformazione” urbanistica di un suolo implica, di per sé, una trasformazione economica dello stesso, che determina la sua valutazione non più come terreno agricolo, e quindi sulla base del reddito dominicale. Tuttavia l’aspettativa di edificabilità di un suolo non comporta, ai fini della valutazione fiscale, l’equiparazione sic et simpliciter alla edificabilità; comporta soltanto l’assoggettamento ad un regime di valutazione differente da quello specifico dei terreni agricoli, oggi meno conveniente per il contribuente, ma non per questo iniquo.”*

Precisa la Corte che *“...”; “Infatti non bisogna confondere lo jus aedificandi con lo jus valutandi, che poggiano su differenti presupposti. Il primo sul perfezionamento delle relative procedure, il secondo sull’avvio tali procedure....In definitiva l’equiparazione legislativa di tutte le aree che non possono considerarsi “non inedificabili” non significa che queste abbiano tutte lo stesso valore. Con la perdita dell’inedificabilità di un suolo (cui normalmente, ma non necessariamente si accompagna un incremento di valore) si apre soltanto la porta alla valutabilità in concreto dello stesso. E’ evidente che, in sede di valutazione, la minore o*

maggior attualità e potenzialità della edificabilità dovrà essere considerata ai fini di una corretta valutazione del valore venale delle stesse...".

6) La Corte Costituzionale con l'ordinanza n. 41 del 27 febbraio 2008 dichiara corretto che il Legislatore

- attribuisca alla nozione di "area edificabile" significati diversi a seconda del settore normativo in cui detta nozione deve operare e, pertanto, distingua tra normativa fiscale, per la quale rileva la corretta determinazione del valore imponibile del suolo, e normativa urbanistica, per la quale invece rileva l'effettiva possibilità di edificare, secondo il corretto uso del territorio, indipendentemente dal valore venale del suolo;
- muova dal presupposto fattuale che un'area in relazione alla quale non è ancora ottenibile il permesso di costruire, ma che tuttavia è qualificata come "edificabile" da uno strumento urbanistico generale non approvato o attuato, ha un valore venale tendenzialmente diverso da quello di un terreno agricolo privo di tale qualificazione;
- conseguentemente distingua, ai fini della determinazione dell'imponibile ICI, le aree qualificate edificabili in base a strumenti urbanistici non approvati o non attuati (e, quindi, in concreto non ancora edificabili), per le quali applica il criterio del valore venale, dalle aree agricole prive di detta qualificazione, per le quali applica il diverso criterio della valutazione basata sul reddito dominicale.

Secondo la Corte "la potenzialità edificatoria dell'area, anche se prevista da strumenti urbanistici solo in itinere o ancora inattuati, costituisce notoriamente un elemento oggettivo idoneo ad influenzare il valore del terreno e, pertanto, rappresenta un indice di capacità contributiva adeguato, ai sensi dell'art. 53 Cost., in quanto espressivo di una specifica posizione di vantaggio economicamente rilevante (...) inoltre, il criterio del valore venale non comporta affatto una valutazione fissa ed astratta del bene, ma consente di attribuire al terreno (già qualificato come edificabile dallo strumento urbanistico generale) il suo valore di mercato, adeguando la valutazione alle specifiche condizioni di fatto del bene e, quindi, anche alle più o meno rilevanti probabilità di rendere

attuali le potenzialità edificatorie dell'area".

- 7) E comune dato di esperienza il fatto che il valore economico di un terreno agricolo aumenti sensibilmente dal momento in cui la sua vocazione edificatoria viene formalizzata in uno strumento urbanistico (anche se non ancora operativo) e continui progressivamente ad aumentare fino a quando la relativa vocazione edificatoria divenga concretamente attuabile.
- 8) Ai fini ICI/IMU non esiste un *tertium genus* tra terreno agricolo e area edificabile: se un "suolo" è terreno agricolo sarà soggetto ad ICI sulla base del reddito dominicale ex art. 5, comma 7, DLgs 504/92; se è area edificabile il suo valore sarà quello "*venale in comune commercio*" ex art. 5, comma 5, DLgs 504/92.

Il momento in cui un terreno agricolo diventa area edificabile ai fini ICI /IMU corrisponde a quello in cui gli è riconosciuta una "*vocazione edificatoria*" mediante la sua corrispondente inclusione in uno strumento urbanistico, ancorché non attuativo.

Preme rilevare che un'area la cui potenzialità edificatoria è stata inclusa in uno strumento urbanistico generale ed un'area che possa già essere concretamente edificata NON sono soggette al medesimo prelievo ICI/IM: la differente imposizione ICI/IMU sarà legata alla stima del valore venale in comune commercio dell'area fabbricabile, che terrà necessariamente conto dell'avanzamento dello stato di avanzamento dell'iter di trasformazione; ne consegue che un terreno che abbia intrapreso questo iter non potrà mai essere assoggettato ad ICI come un terreno agricolo.

- 9) Il Legislatore per definire l'edificabilità ai fini fiscali ha innegabilmente rinviato ad un elemento desumibile dalla normativa urbanistica, ma – come evidenziato al punto 1)- tale elemento non può essere rappresentato da una norma urbanistica regionale (la materia tributaria è oggetto di riserva di legge statale) sulla cui base arrivare addirittura ad ipotizzare che un'area qualificata come edificabile da un PSC sia soggetta ad ICI come terreno agricolo, contraddicendo ai principi contenuti nella legislazione tributaria (art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992 e art. 36 del D.L. n. 223/2006) e sanciti da Cassazione e Corte Costituzionale. L'elemento urbanistico al quale fa riferimento la legislazione fiscale non

può essere costituito dalla singola norma regionale: la norma tributaria rinvia direttamente allo “strumento urbanistico generale” (non ad una norma regionale), a prescindere da come poi esso sia concretamente disciplinato a livello regionale .E tale strumento urbanistico “generale” che conduce a una significativa modificazione del valore venale del terreno (e quindi della base imponibile ICI e IMU) è il PSC, come sopra già evidenziato.

E'la stessa Corte Costituzionale ad evidenziare infatti che *“la potenzialità edificatoria dell'area, anche se prevista da strumenti urbanistici solo in itinere o ancora inattuati (come nel caso del P.S.C.), costituisce notoriamente un elemento oggettivo idoneo ad influenzare il valore del terreno e, pertanto, rappresenta un indice di capacità contributiva adeguato, ai sensi dell'art. 53 Cost., in quanto espressivo di una specifica posizione di vantaggio economicamente rilevante”*.

- 10)Utile e pertinente è anche l'esame della normativa in materia di esproprio, dato che alla definizione di area fabbricabile ai fini ICI e IMU concorrono anche *“le possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità”* (ex art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992).

Al riguardo le Sezioni Unite della Corte di cassazione (sentenza n. 172 del 23 aprile 2001) hanno sancito che *“Nel sistema di disciplina della stima dell'indennizzo espropriativo introdotto dall'art. 5 bis della legge n. 359 del 1992, caratterizzato dalla rigida dicotomia, che non lascia spazi per un "tertium genus", tra "aree edificabili" (indennizzabili in percentuale del loro valore venale) ed "aree agricole" o "non classificabili come edificabili" (tuttora indennizzabili in base a valori agricoli tabellari "ex" legge n. 865 del 1971) - un'area va ritenuta edificabile quando, e per il solo fatto che, come tale, essa risulti classificata al momento dell'apposizione del vincolo espropriativo dagli strumenti urbanistici, secondo un criterio di prevalenza o autosufficienza della edificabilità legale; la cosiddetto edificabilità "di fatto" rileva esclusivamente in via suppletiva - in carenza di strumenti urbanistici - ovvero, in via complementare (ed integrativa), agli effetti della determinazione del concreto valore di mercato dell'area espropriata, incidente sul calcolo dell'indennizzo”*.

Tali criteri sono gli stessi previsti nella legge regionale E.-R. n. 37/2002 (*“Disposizioni regionali in materia di espropri”*), che all’art. 21, comma 2 considera dotate di edificabilità legale le aree rientranti all’interno del perimetro del territorio urbanizzato e di quello suscettibile di urbanizzazione, così come definiti dal PSC.

È quindi evidente che un’area inserita in zona urbanizzabile è dotata di edificabilità legale e come tale è suscettibile di essere espropriata come area fabbricabile e non come terreno agricolo.

- 11) E’ interessante notare come la stessa LR 20/00 non precluda in assoluto la possibilità al PSC di attribuire potenzialità edificatorie o direttamente indici di edificabilità: così, ad esempio, in tema di perequazione urbanistica è previsto che sia il PSC ad attribuire la *“possibilità edificatoria”* (art. 7, l.r. n. 20/2000) ed analoghe indicazioni si rinvencono anche nello stesso art. 28, laddove (comma 3) si precisa che le indicazioni del PSC relative *“agli indici di edificabilità”* costituiscono riferimenti di massima, la cui puntuale definizione e specificazione è operata dal POC.

Nel PSC quindi sono individuati gli indici di edificabilità, seppur *“di massima”*.

Il PSC individua, poi, gli *“ambiti del territorio comunale”* (comma 2, lett. f), così come disciplinati nell’Allegato alla legge regionale.

È il PSC, quindi, lo strumento urbanistico deputato ad individuare quali parti del territorio urbanizzabile sono destinati a nuovi insediamenti residenziali o produttivi. Un’area inserita dal PSC nell’ambito dei nuovi insediamenti residenziali acquista un’aspettativa di utilizzazione edificatoria, seppur non corroborata da una puntuale individuazione degli indici di edificabilità, da contrapporsi all’area inserita in territorio rurale, caratterizzata dalla certezza della non utilizzabilità ai fini edificatori per tutta la vigenza del PSC. Infine, ai sensi dell’art. 28, comma 1, lett. e) il PSC *“classifica il territorio comunale in urbanizzato, urbanizzabile e rurale”*.

- 12) Il Ministero dell’Economia e delle Finanze ha ritenuto, con nota prot. n. 21574/2008/DF/DF del 19 novembre 2008, che le aree considerate urbanizzabili dal PSC (non dal PRG) possono considerarsi aree fabbricabili, e quindi soggette ad ICI in base al valore venale e non al

reddito dominicale.

Ad avviso del Ministero, il PSC rappresenta lo *“strumento urbanistico generale adottato dal comune”* cui fa riferimento l'art. 36, c. 2, del D.L. n. 223/2006 ed esso *“il PSC, seppur in fase embrionale classifica il territorio in urbanizzato, urbanizzabile e rurale, conferendo allo stesso una connotazione sulla sua sorte futura che sarà successivamente sviluppata e puntualizzata nel POC”*. Neanche *“la mancata indicazione nel PSC dell'indice di edificabilità costituisce ostacolo al riconoscimento dell'edificabilità delle aree in esso inserite, in quanto, come emerge dagli insegnamenti dei massimi organi giurisprudenziali, per la valutazione delle aree soccorrono gli altri parametri fissati dalla legge; in particolare si dovrà necessariamente tener conto del diverso stadio di definizione dello strumento urbanistico, della maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie e della possibile incidenza degli ulteriori oneri di urbanizzazione sul valore venale in comune commercio dello stesso”*.

- 13) La stessa Corte dei Conti, sezione regionale di controllo per l'Emilia Romagna, con il parere n. 9/2009 del 28 aprile 2009 (successivamente confermato nel parere n. 1/2010 del 12 gennaio 2010, proprio in materia di P.S.C.), ritiene condivisibile la tesi sostenuta dal Ministero *“in base alla quale la potenzialità edificatoria dell'area sia desumibile già a seguito dell'approvazione del Piano strutturale comunale, in quanto già in quello strumento compare, con sufficiente chiarezza, l'indice di capacità contributiva ai fini dell'imponibilità ICI”*.

Secondo la Corte anche se l'indice di edificabilità è determinato dal POC e non dal PSC, tale circostanza non è da sola sufficiente ad escludere l'imponibilità del suolo sulla base del valore venale, in quanto *“la giurisprudenza della Cassazione ha fornito sul punto una serie di elementi ugualmente idonei a consentire un'attendibile valutazione dei beni oggetto dello strumento di pianificazione generale, anche in mancanza di strumenti urbanistici attuativi. Tali sono la maggiore o minore attualità della potenzialità edificatoria, il diverso stadio di definizione dello strumento urbanistico e la possibile incidenza degli oneri di urbanizzazione sul valore venale del bene”*. Ciò anche in vigore del nuovo art.28 della LR 20/2000 introdotto dalla LR 6/09, che ad avviso della Corte non modifica di fatto la funzione del P.S.C. e gli effetti

economici prodotti dall'inclusione di un'area tra le aree edificabili nel P.S.C.: *“Resta quindi valida la tesi in base alla quale la potenzialità edificatoria dell'area sia desumibile già a seguito dell'approvazione del Piano Strutturale Comunale, in quanto già in quello strumento compare ,con sufficiente chiarezza, l'indice di capacità contributiva ai fini dell'imponibilità ICI.”*

14) Anche l'Assemblea Legislativa della Regione Emilia Romagna, nell'atto di indirizzo- risoluzione (oggetto 5353) del 09/02/2010 impegna la Giunta Regionale ad attivarsi presso il Ministero delle Finanze senza attendere l'attuazione del federalismo fiscale, perché provveda con urgenza a rimuovere le disposizioni di cui alla legge 248 del 2005 art.11 quaterdecies comma 16 e art. 36 comma 2 Legge 248/2006 perché lesive del diritto dei titolari delle aree ,previste come urbanizzabili, a non vederle considerate edificabili ai soli fini fiscali, indipendentemente dalla reale esigibilità dello *ius aedificandi*. Questo significa-evidentemente – che anche l'Assemblea Regionale dell'Emilia Romagna era consapevole che –nonostante le modifiche introdotte con la L.R.6/2009- l'inserimento di un terreno nel PSC come area edificabile lo rende soggetto ad ICI come tale.

15) Nell'esperienza diretta del Comune di Bologna si segnala la sentenza n. 180/01/13 del 29/10/13 emessa dalla Prima Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Bologna in un contenzioso in materia di ICI annualità 2008 avente ad oggetto un'area ricompresa nel P.S.C. La difesa lamentava la violazione,oltre al resto,della Legge Regionale n.20/2000 e del D.Lgs.504/92 perché la regolazione urbanistica non ammetteva e non ammette a quella data la loro effettiva utilizzazione a scopo edificatorio posto che il P.S.C. non attribuisce potestà edificatoria, subordinata all'approvazione del P.O.C.. In quel contesto la Commissione Tributaria ha affermato che -poiché l'urbanistica a seguito della riforma del titolo V della Costituzione rientra nella potestà legislativa concorrente delle Regioni- *“il Legislatore nazionale quando legifera in materia di ICI non possa fare riferimento al PSC ma debba richiamarsi al concetto di “strumento urbanistico” utilizzando una terminologia valida per tutto il territorio nazionale. Al fine di non creare disparità di trattamento in materia fiscale non è possibile in sede locale fare*

riferimenti al modello adottato (PSC, POC e RUE): L'unitarietà del sistema fiscale è un principio consolidato".

Secondo i giudici "è di tutta evidenza che l'avvio della procedura per la formazione dello strumento urbanistico determina un incremento del valore del terreno"; "l'edificabilità dei terreni non è condizionata e subordinata dall'approvazione da parte della Regione di riferimento degli strumenti urbanistici e della adozione degli strumenti attuativi del medesimo. E' opportuno considerare che le finalità della legislazione urbanistica sono diverse da quelle della legislazione fiscale. La prima tende a garantire un corretto uso del territorio, la seconda invece mira ad adeguare il prelievo fiscale alle variazioni dei valori economici dei suoli, che si manifestano dal sorgere della mera aspettativa dello jus aedificandi. Queste differenti finalità possono evidenziare una difformità tra ius aedificandi e jus valutandi. Infatti il primo principio si basa sul perfezionamento delle procedure tecniche, mentre il secondo si manifesta con l'avvio di tali procedure. Non si può costruire se prima non sono definite tutte le norme di riferimento, mentre si può valutare un suolo a vocazione edificatoria anche prima del completamento delle relative procedure. Da una parte prevale il rispetto delle norme e delle procedure, dall'altra prevale l'impatto economico finanziario della vocazione edificatoria. In sostanza la Commissione Tributaria ritiene che la potenzialità edificatoria di un'area, anche se l'iter procedurale non si è completato, è certamente un elemento idoneo ad influenzare la valutazione del terreno e, pertanto, rappresenta un indice di capacità contributiva adeguata, in quanto espressivo di una specifica posizione di vantaggio economicamente rilevante. Si conferma che il concetto di edificabilità ha legittimamente significati diversi a seconda del settore normativo in cui detta nozione deve operare. Pertanto la normativa urbanistica non necessariamente deve coincidere con la normativa fiscale".

Concludendo:

- Il dettato normativo, confortato dalle pronunce della Corte di Cassazione a Sezioni Unite e dal positivo superamento del vaglio di legittimità costituzionale, è chiaro nell'affermare una sostanziale divaricazione tra la legge fiscale e quella amministrativa, diverse essendo le finalità

perseguite.

- Il confronto tra i due apparati normativi evidenzia la sostanziale equiparabilità tra i predetti strumenti generali di pianificazione territoriale, entrambi tesi a garantire il regolare assetto e sviluppo urbanistico del territorio del Comune, attraverso l'individuazione delle zone territoriali destinate all'espansione dell'aggregato urbano, con conseguente loro classificazione come aree urbanizzabili, alla previsione delle infrastrutture necessarie, con l'indicazione della loro localizzazione, e alla identificazione degli ambiti del territorio deputati al soddisfacimento di un interesse collettivo e sociale.

Secondo il Ministero dell'Economia e delle Finanze con la circolare 19.11.2008, n. 21574/2008/DF/DFF *“il PSC, seppur in fase embrionale classifica il territorio in urbanizzato, urbanizzabile e rurale, conferendo allo stesso una connotazione sulla sua sorte futura che sarà successivamente sviluppata e puntualizzata nel POC. Sulla base di quanto esposto si può pertanto argomentare che neanche la mancata indicazione nel PSC dell'indice di edificabilità costituisce ostacolo al riconoscimento dell'edificabilità delle aree in esso inserite, in quanto, come emerge dai massimi insegnamenti giurisprudenziali, per la valutazione delle aree soccorrono gli altri parametri fissati dalla legge”*.

- L'unica legge applicabile per disciplinare la modalità di assoggettamento ad ICI delle aree inserite in territorio urbanizzabile, è il D.Lgs. n. 504/1992, che non può essere modificato o derogato da una fonte normativa di rango inferiore, quale una legge regionale;
- Se anche la normativa fiscale fa riferimento ad un “elemento urbanistico” esso non può che essere *“lo strumento urbanistico generale adottato dal comune”* ex art. 36 del D.L. n. 223/2006;
- Il tema controvertibile sarebbe quindi esclusivamente la quantificazione del valore del terreno da qualificarsi area fabbricabile ai fini ICI e IMU.
- Le valutazioni dell'ufficio sono indicative e il contribuente che non le condivida può avvalersi di un tecnico di fiducia e fare stimare l'area dichiarando ai fini IMU il valore stimato(e liquidandosi l'imposta sulla base di esso). La stima effettuata dall'ufficio è di tipo “sintetico-comparativo” : richiede l'acquisizione di una scala di valori per beni analoghi a quello da stimare; il valore dell'area da stimare è quello

risultante dalla divisione della sommatoria dei prezzi di mercato rilevati per aree simili (espressi per unità di misura) per il numero delle rilevazioni effettuate. Questa stima viene verificata con l'effettuazione anche di una stima analitica ("stima per valori di trasformazione") che tiene conto dei tempi lunghi di attuazione delle previsioni degli strumenti urbanistici attribuendo alle aree in PSC ma ancora escluse da POC un coefficiente di riduzione del valore del -61,77%; l'ipotesi che viene assunta a base di questo procedimento consiste nel ritenere che l'attuale e più probabile valore di mercato di un'area edificabile coincida con il massimo prezzo che un imprenditore-trasformatore può essere disposto ad accettare, in condizioni di ordinarietà (ovvero più frequente in senso statistico) per l'acquisto dell'area medesima, procedendo quindi alla sua trasformazione realizzando una costruzione ordinaria, sostenendone i costi relativi e traendone il giusto profitto; il valore di trasformazione, che riguarda i beni economici suscettibili di cambiamento, è dato dalla differenza, portata al momento della stima, tra il valore di mercato del bene trasformato e la somma di tutte le spese necessarie per eseguire la trasformazione.

In materia di IMU e cooperative edilizie è intervenuta IFEL con nota del 28/05/2015 per chiarire come le suddette cooperative non possano ritenersi rientrare tra i soggetti cui risulta applicabile l'esenzione di cui all'art.13 comma 9bis del DL201/11 (esenzione dal 01/01/2014 da IMU dei fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, finché permane tale destinazione e non risultino locati. Secondo IFEL l'interpretazione letterale della norma ne impedisce l'applicazione alle cooperative edilizie che non sono impresa costruttrice e realizzano immobili non destinati alla vendita bensì al soddisfacimento delle esigenze abitative dei soci.

Il MEF con risoluzione n.3/DF/2015 del 25 marzo 2015 è invece intervenuto in materia di modello dichiarativo TASI per affermare che esso debba essere approvato con DM ministeriale per assicurare omogeneità e semplificazione. In tal senso la stessa ANUTEL aveva scritto al MEF l'11marzo 2015 per segnalare il problema.

Il MEF poi è tornato sul tema nella Circolare n.2/DF del 03/06/201 per precisare che non è necessaria l'approvazione di uno specifico modello dichiarativo TASI ben potendosi ricorrere al modello ministeriale già approvato per l'IMU con DM

del 30/10/2012. A riprova di ciò il MEF ricorda che la dichiarazione prevista per gli ENC (enti non commerciali) di cui all'art.7 comma 1 lett.i) D.Lgs.504/92- approvata con DM del 26/06/2014- prevede un unico modello dichiarativo IMU e TASI confermando la sostanziale identità dei dati occorrenti ai comuni per la verifica del corretto adempimento tributario. Riguardo alla rilevanza, in TASI, della figura dell'“occupante” il MEF ricorda che in caso di locazione ai fini IMU era già prevista tutta una serie di ipotesi in cui non esisteva obbligo dichiarativo perché i relativi dati erano ricavabili dall'Ufficio del Registro o da apposite autocertificazioni già rese ai comuni su base regolamentare. Pertanto ad avviso del MEF l'ambito applicativo dell'obbligo dichiarativo TASI si riduce a casi residuali, dal momento che il comune è già a conoscenza delle informazioni relative agli immobili locati. A ciò si deve aggiungere che il comune può adottare –come espressamente affermato dal MEF nella suddetta circolare n.2/2015- tutti gli strumenti di integrazione delle informazioni anche con riferimento a diversi tributi (es la TARI) e può trarre ulteriori strumenti di integrazione dai versamenti TASI effettuati dai possessori degli immobili, atteso che -in virtù del combinato disposto dell'art.1 commi 681 e 688 della L.147/13- detti soggetti sono tenuti a versare l'imposta nella misura compresa tra il 90% ed il 70% a seconda delle scelte regolamentari al riguardo effettuate dal comune. Conclude il MEF affermando che -per le più volte citate esigenze di semplificazione- nei casi in cui il contribuente sia un soggetto diverso dal titolare di diritto reale sull'immobile detto soggetto possa utilizzare la parte del modello di dichiarazione dedicata alle “annotazioni” per precisare il titolo dell'occupazione. Sul tema dichiarazione TASI ha preso posizione anche IFEL, con nota del 27 marzo 2015, sostenendo invece la possibilità per i comuni di regolamentare un proprio modello dichiarativo. Riguardo alla tesi MEF si è mostrata critica anche l'ANCI E-R, che evidenzia anche il rischio di inquinare la banca dati utilizzando il campo annotazioni, peraltro non informatizzato. Sempre ANCI critica il principio secondo cui ogni volta che un dato è conoscibile dal comune la dichiarazione (IMU o TASI) non deve essere presentata: per i comuni, come per l'erario, il problema non è quello della “conoscibilità” dei dati, bensì quello della loro gestione (le informazioni necessarie alla gestione dei tributi devono essere massivamente fruibili dai comuni).

Con DM 26 giugno 2014 il MEF aveva invece affrontato il tema della dichiarazione IMU (e TASI) degli ENC (enti non commerciali), sulla scorta del

regolamento approvato con DM200/2012 in attuazione (dal 1/1/2013) delle novità di cui all'art.91bis del DL1/2012. Al riguardo si segnala la nota di approfondimento IFEL del 01/06/2015, oltre alle "FAQ sulla dichiarazione IMU TASI ENC relativa agli anni 2012 e 2013" del MEF, pubblicate il 21/11/2014.

Sempre il MEF con Risoluzione n.7/DF del 13/7/2015 è intervenuto in materia di IMU e TASI di immobili utilizzati da ENC per attività di ricerca scientifica (art.7 comma 1 lett.i) D.Lgs.504/92): ENEA e CNR sono stati ritenuti esenti IMU e TASI.

In materia di IMU agricola si segnalano la Risoluzione 2/DF del 3/2/2015 e le FAQ MEF del 28/05/2015, circa il quadro normativo evolutosi con il DM 28/11/2014 e il DL n.4/2015. Al riguardo IFEL si è espressa con nota del 20/05/2015.

Al riguardo, come sempre, va tenuto anche presente che interpretazione ministeriale, sia essa contenuta in circolari o risoluzioni o Faq non vincola i comuni né il contribuente né i giudici, né costituisce fonte di diritto (in tal senso Cassaz. Sent.n.21154/2008,n.19059/2014). Certo è che un contrasto di posizioni tra ente impositore e MEF non può che produrre maggior contenzioso e confondere il contribuente

4. L'imminente riforma del catasto e il ruolo dei comuni

Il comune applica tributi (IMU, TASI) che hanno la loro base imponibile nelle rendite catastali.

L'annunciata riforma del catasto –le cui linee guida sono delineate all'art.2 della L.23/14- è destinata a impattare sulle entrate (specie tributarie) del comune in un'ottica perequativa e di attualizzazione del valore immobiliare assoggettato ad imposta.

Il catasto viene inteso non più come mero inventario, ma come strumento fondamentale per una conoscenza completa e corretta del patrimonio immobiliare. Coinvolgimento a tal fine dei comuni.

A ciascuna U.I. deve essere attribuito:

- a) un valore patrimoniale medio ordinario, secondo diversi parametri a seconda che si tratti di immobili:
 - a destinazione ordinaria (mq di consistenza, con applicazione di funzioni statistiche che tengano conto di elementi di localizzazione, caratteristiche edilizie, specifico ambito territoriale

incidenti sul valore)

- a destinazione speciale (stima diretta o, ove non possibile, stima sulla base di criterio di costo o reddituale, se la redditività costituisce l'aspetto prevalente)

b) una rendita media ordinaria, applicando funzioni statistiche che esprimano il rapporto tra reddito da locazione, caratteristiche edilizie per destinazione, ambito territoriale (o, in mancanza, applicando saggi di redditività di mercato riferito al triennio precedente).

Occorrerà poi provvedere all'adeguamento periodico dei valori e rendite.

Si ipotizza un nuovo modello di rapporti tra parti interessate (AdE e Comuni), in cui la ricerca dell'equità fiscale diventa un fine primario.

Riflessi tributari della revisione catastale per evitare aggravii fiscali, anche in materia di tributi locali:

- invarianza del gettito;
- modifica delle aliquote;
- introduzioni di deduzioni, detrazioni, franchigie per evitare aggravio fiscale;
- tutela dell'unico immobile non di lusso;
- detrazione IMU anche su base ISEE

5. TARI e principali problematiche operative aperte

La TARI (la tassa sui rifiuti, originariamente TARSU o TIA, poi TARES nel 2013 e TARI dal 2014) in realtà è una tassa il cui gettito deve coprire integralmente il costo del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani ed assimilati.

E' disciplinata dall'art.1 commi 641 e ss. del D.Lgs.147/13.

E' dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte adibiti a qualsiasi uso, suscettibili di produrre rifiuti urbani e assimilati, con vincolo di solidarietà tra i componenti del nucleo familiare o tra coloro che usano in comune i locali o le aree.

Il presupposto della TARI e' il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani.

Sono escluse dalla TARI le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative, e le aree comuni condominiali di cui all'articolo 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva.

Caldo ad oggi in particolare il tema “magazzini”, anche a seguito della novella del comma 649 della L.147/13 e della difficilmente condivisibile presa di posizione del MEF del dicembre 2014. A maggior ragione in Emilia Romagna, dove l'ANCI regionale ha al riguardo suggerito un orientamento diverso: più aderente al dettato normativo e più rispettoso dell'impianto stesso della tassa e degli attuali orientamenti giurisprudenziali sulla questione della tassabilità dei magazzini.

In origine in materia di tassabilità TA.RI. e rifiuti speciali² la legge 147/13, ai commi 649 e 661 così disponeva:

- Comma 649 : *“Nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, a condizione che ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente. Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI il Comune, con proprio regolamento, può prevedere riduzioni della parte variabile proporzionali alle quantità che i produttori stessi dimostrino di aver avviato al recupero.”*
- Comma 661: *“Il tributo non è dovuto in relazione alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero.”*

E' balzata subito agli occhi l'inconciliabilità delle suddette previsioni in materia di rifiuti speciali assimilati agli urbani, posto che il comma 649 lasciava ai Comuni la “possibilità” di regolamentare riduzioni della parte variabile della tariffa (ferma quindi l'integrale applicazione della parte fissa della tariffa) proporzionali alle quantità che i produttori stessi dimostrino di aver avviato al recupero, mentre il comma 661 prevedeva l'intassabilità in relazione alle quantità di rifiuti assimilati di cui sia stato dimostrato l'avvio al recupero.

L'art.2 comma 1 lett.e) del D.L.16/14 è intervenuto quindi a modificare il comma

²

I rifiuti prodotti dalle utenze non domestiche sono detti “rifiuti speciali”.

In base ad apposita regolamentazione del Comune (c.d. “assimilazione”) i rifiuti speciali possono essere “assimilati” agli urbani e quindi gestiti dal pubblico servizio di raccolta. I rifiuti non assimilabili sono quelli per i quali non è in alcun modo prevista dal Comune l'assimilazione al rifiuto urbano in considerazione delle loro caratteristiche (es rifiuti tossici, nocivi): si tratta, cioè, di rifiuti speciali non assimilabili per qualità.

I “rifiuti speciali non assimilati”, sono rifiuti qualitativamente assimilabili che tuttavia non possono più essere assimilati (e come tali conferiti al pubblico servizio di raccolta al pari dei rifiuti urbani delle utenze domestiche) quando prodotti in quantità superiori ad una specifica soglia di peso/mq prestabilita dal Comune ai fini appunto dell'assimilazione.

649 sopprimendo il secondo periodo (*“Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI il Comune, con proprio regolamento, può prevedere riduzioni della parte variabile proporzionali alle quantità che i produttori stessi dimostrino di aver avviato al recupero.”*).

In tal modo l'agevolazione legata all'avvio al recupero di rifiuti speciali assimilati restava disciplinata dal comma 661, in contrasto con la posizione assunta dal Ministero dell'Ambiente nella circolare del 13/02/2014 n.1/2014, in cui si riteneva ragionevole, in attesa di auspicati interventi normativi al riguardo, dare la precedenza a quanto disposto dal secondo periodo del comma 649 anziché alle previsioni del comma 661.

Infine, in sede di legge di conversione (L.68/14), l'art.2 comma 1 lett.e) del D.L.16/14 è stato novellato e anziché limitarsi ad abrogare la seconda parte del comma 649 ha introdotto tre nuovi periodi: *“ Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI il Comune disciplina con proprio regolamento riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alle quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati. Con il medesimo regolamento il Comune individua le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili e i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di dette attività produttive, ai quali si estende il divieto di assimilazione. Al conferimento al servizio pubblico di raccolta dei rifiuti urbani ed assimilati, in assenza di convenzione con il comune o con l'ente gestore del servizio, si applicano le sanzioni di cui all'art.256, comma 2, del D.Lgs.152/06.”*

Parallelamente l'art.2 comma 1 lett.e- quater) del D.L.16/14, così come convertito con Legge 68/14, abroga l'art.1 comma 661 della L.147/13, ribaltando di fatto l'iniziale scelta fatta nel D.L.16/14.

Oggi quindi l'art.1 comma 649 della L.147/13, così come novellato dal D.L.16/14 convertito in legge con modificazioni dalla legge 68/14 del 02/05/14, dispone: *“Nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, a condizione che ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente. Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI il Comune disciplina con proprio regolamento riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alle quantità*

di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati. Con il medesimo regolamento il Comune individua le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili e i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di dette attività produttive, ai quali si estende il divieto di assimilazione. Al conferimento al servizio pubblico di raccolta dei rifiuti urbani ed assimilati, in assenza di convenzione con il comune o con l'ente gestore del servizio, si applicano le sanzioni di cui all'art.256, comma 2, del D.Lgs.152/06."

Preme prioritariamente rilevare che il comma 649, così come modificato in sede di conversione dalla legge 68 del 2 maggio 2014, obbliga di fatto tutti i Comuni - anche quelli che a quella data avevano già approvato il proprio regolamento TARI- a modificare le proprie previsioni regolamentari (basate sulle previgenti disposizioni di legge) per dettare una disciplina aggiornata in materia di riduzioni tariffarie a favore dei produttori di rifiuti assimilati agli urbani e per "delimitare" il divieto di assimilazione con riferimento ai magazzini collegati all'esercizio di attività produttive di rifiuto speciale non assimilabile.

La nuova formulazione del comma 649 impone quindi ai Comuni di attivarsi nel regolamentare le suddette fattispecie, ma le difficoltà per i Comuni non sono solo quelle di dover riscrivere o scrivere qualche norma di regolamento, bensì quelle dell'interpretare e dare applicazione ad una norma (quella del comma 649) ancora una volta poco chiara.

Il comma 649 disciplina rispettivamente, nei suoi primi 3 periodi, le seguenti fattispecie:

- 1) la produzione di rifiuti speciali non assimilati o non assimilabili;
- 2) la produzione di rifiuti speciali assimilati;
- 3) la tassabilità dei magazzini collegati ad un'attività produttiva di rifiuti speciali non assimilabili

Come già anticipato, il primo periodo del comma 649 al riguardo dispone: *"Nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, a condizione che ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente."*

Questa parte del comma 649 è rimasta tale fin dall'entrata in vigore della stessa L.147/13, per cui non vi sono stati al riguardo ripensamenti e interventi correttivi

del Legislatore.

Rispetto ai precedenti regimi di prelievo sui rifiuti (in particolare TARSU-D.Lgs.507/93 e TARES-art.14 D.L.201/11) la norma del 649 per individuare la superficie detassabile fa riferimento a quella in cui si formano “in via continuativa e prevalente” rifiuti speciali non assimilati o non assimilabili, mentre nell’analoga norma TARSU (art.62 comma 3 D.Lgs.507/93) il Legislatore faceva riferimento alla superficie in cui si formano “di regola” rifiuti speciali non assimilati o non assimilabili.

La norma TARI rappresenta una sintesi tra la norma TARSU (più dettagliata) e quella TARES (art.14 comma 10 D.L.201/11):

- della norma TARSU ha ripreso la precisazione che deve trattarsi di rifiuti speciali allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori (precisazione che nella norma TARES manca), senza tuttavia richiamare l'altra precisazione che caratterizzava l'art.62 comma 3 del D.Lgs.507/93 laddove ricollegava la produzione “di regola” dei rifiuti speciali non assimilati o non assimilabili a due precise cause (specifiche caratteristiche strutturali e destinazione d'uso);
- della norma TARES ha imitato la scelta di far riferimento al concetto di “continuità e prevalenza” della produzione di rifiuto speciale (non assimilato o non assimilabile) anziché a quello della produzione “di regola” di rifiuto speciale (non assimilato o non assimilabile), con tutto ciò che questo comporta ai fini dell’interpretazione ed applicazione della previsione di legge. Infatti ai fini TARSU la produzione promiscua –ossia coesistente su una stessa superficie- di rifiuti speciali assimilati e di rifiuti speciali non assimilati/non assimilabili - non metteva in dubbio la (sia pur parziale) tassabilità dell’area produttiva : lo stesso art.62 comma 3 del D.Lgs.507/93 nella periodo finale chiariva che, ai fini della determinazione della superficie tassabile, il comune potesse regolamentare delle percentuali di riduzione rispetto all’intera area di svolgimento dell’attività. Invece in regime TARES e TARI - dove ai fini della de tassabilità di una superficie si valorizzano i concetti di “continuità e prevalenza” della produzione di rifiuto speciale non assimilato o non assimilabile - la suddetta parziale tassabilità dell’area di produzione promiscua non è più così scontata, posto che – stando al tenore letterale della norma- un’area che produca prevalentemente (51%) rifiuti

speciali non assimilati/non assimilabili sarebbe intassabile. La corretta interpretazione ai fini TARI dovrebbe comunque al riguardo poter riposare sul combinato disposto del comma 649, primo periodo, e del comma 682 lett.a) punto 5, che guarda caso dispone (analogamente all'art.62 comma 3 del D.Lgs.507/93) che il Comune nel proprio regolamento TARI individui categorie di attività produttive di rifiuti speciali a cui applicare, nell'obiettivo difficoltà di delimitare le superfici ove tali rifiuti si formano, percentuali di riduzione rispetto all'intera superficie su cui l'attività viene svolta.

In materia di superfici produttive di rifiuti speciali assimilati agli urbani, come sopra evidenziato, si sono succedute in questi mesi scelte normative altalenanti, fino all'attuale comma 649, secondo periodo, che dopo l'abrogazione del comma 661 è rimasta l'unica norma di riferimento: *“Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI il Comune disciplina con proprio regolamento riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alle quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati.”*

In base a questo disposto i Comuni devono disciplinare nel proprio regolamento TARI, esercitando il potere regolamentare di cui all'art.52 D.Lgs.446/97, le riduzioni tariffarie da riconoscere proporzionalmente alla quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al riciclo, direttamente (novità!) o tramite soggetti autorizzati.

Originariamente il comma 649 al riguardo prevedeva *“riduzioni della parte variabile proporzionali alle quantità che i produttori stessi dimostrino di aver avviato al recupero.”*; questa previsione è stata, come abbiamo visto, prima abrogata dal D.L.16/14, poi riscritta dalla relativa legge di conversione con riferimento a *“riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alle quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati.”*

Nulla è cambiato circa il fatto che debbano essere riduzioni tariffarie proporzionali alla quantità di rifiuti speciali trattati e al fatto che si tratti di riduzioni relative alla quota variabile della tariffa (anche se poi questo aspetto pare più di principio e frutto di un mancato coordinamento con le previsioni che consentono di applicare comunque una tariffa TARI unica a prescindere da quota fissa e variabile). La novità ha riguardato, invece, il fatto che nella

versione ad oggi vigente questa riduzione spetti non a chi dimostri genericamente di aver avviato a “recupero” (art.185 lett.t) D.Lgs.152/06), ma a chi dimostri di aver avviato a “riciclo” (art.185 lett.u) D.Lgs.152/06). Il “riciclo” è una tipologia di “recupero”, per cui questa novità restringe di fatto l’ambito di applicazione della riduzione tariffaria, che dovrebbe essere accordata sulla base di documentazione comprovante appunto l’avvenuto “riciclo” del rifiuto direttamente o tramite soggetto autorizzato.

Il comma 649, terzo periodo, contempla infine la terza ipotesi di agevolazione correlata alla produzione di rifiuti speciali, nel caso specifico “rifiuti speciali non assimilabili” : *“Con il medesimo regolamento il Comune individua le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili e i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all’esercizio di dette attività produttive, ai quali si estende il divieto di assimilazione.”*

Questa norma agevolativa, nella parte relativa ai magazzini, si inserisce in un contesto giurisprudenziale in cui i magazzini sono ritenuti tassabili anche quando connessi ad aree produttive di rifiuti speciali (Cassaz sent.n.11502/2013) e anche per questo la sua interpretazione ed applicazione si profila delicata sotto molti aspetti, tra cui non ultimo quello della tenuta del gettito del tributo.

Proprio per questo appare opportuna un’analisi della norma che porti ad identificare la reale portata di questa fattispecie agevolativa, anche ai fini della disciplina regolamentare che i Comuni sono chiamati a darle.

Stando al tenore letterale della norma i Comuni, a tal fine, nel proprio regolamento TARI dovrebbero individuare :

- a) le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili;
- b) i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all’esercizio di dette attività produttive .

Per quanto riguarda l’individuazione delle aree produttive di rifiuti speciali non assimilabili pare possibile ipotizzare un collegamento con quanto disposto dal comma 682 lett.a) punto 5.

Riguardo invece ai magazzini parrebbero rientrare nella previsione agevolativa solo i magazzini (o quota parte di essi) aventi entrambe le seguenti caratteristiche:

- 1) nel magazzino (o in parte di esso, con conseguente detassabilità solo di quella quota parte di superficie) devono essere stoccate “materie

prime” e “merci” (intendendosi per tali i materiali necessari al funzionamento del ciclo produttivo).

Anche se al riguardo la norma di legge non offre espresse indicazioni potrebbe essere coerente ipotizzare che le suddette materie prime e merci rilevino se ed in quanto merceologicamente anch'esse rientranti nella categoria dei “rifiuti speciali non assimilabili”, considerando che il loro impiego nel processo produttivo comporti la produzione appunto di rifiuti speciali non assimilabili. Restano invece regolarmente tassabili i magazzini in cui sono stoccati prodotti finiti, i semilavorati e ogni altro materiale diverso dalle suddette materie prime e merci, nonché le aree in cui vi sia presenza umana.

- 2) deve trattarsi di magazzino funzionalmente ed esclusivamente al servizio di un'attività produttiva di “rifiuti speciali non assimilabili”. Come già evidenziato, i rifiuti non assimilabili sono quelli per i quali non è in alcun modo prevista dal Comune l'assimilazione al rifiuto urbano in considerazione delle loro caratteristiche (es rifiuti tossici, nocivi): si tratta, cioè, di “rifiuti speciali non assimilabili per qualità” e differiscono dai “rifiuti speciali non assimilati”, che diventano tali solo se ed in quanto prodotti in quantità superiori ad una soglia di peso/mq prestabilita dal Comune ai fini appunto dell'assimilazione. Esulano quindi dalla fattispecie di cui al comma 649 in esame le aree di produzione di rifiuti speciali assimilati agli urbani nonché quelle produttive di rifiuti speciali assimilabili ma di fatto non assimilati (es. rifiuti speciali non assimilati per quantità).

Interessante notare come la norma in esame debba trovare applicazione anche in materia di attività artigianali e come in questo rinnovato quadro sulla tassabilità dei magazzini diventi cruciale la rilevazione dell'effettiva modalità di utilizzo del magazzino anche al fine di verificare la presenza dei requisiti necessari alla sua detassazione.

E' evidente, infatti, che il solo esame della planimetria catastale e la relativa misurazione non possono dar conto di quanto occorre considerare ai fini della detassabilità di un locale ad uso magazzino.

Ciò sia perché un locale può risultare concretamente adibito a magazzino pur non essendo accatastato come tale, sia perché ai fini della detassabilità prevista dall'art.1 comma 649 terzo periodo della L.147/13 occorrono elementi

sulla cui base valutare sia il rapporto funzionale ed esclusivo del magazzino rispetto all'area di produzione di rifiuto speciale non assimilabile, sia la tipologia di materiali ivi depositati per rilevare se (ed in che proporzione) vi siano tra essi "materie prime" e/o "merci".

Ai fini della corretta applicazione della tassa è sempre stato fondamentale rilevare l'effettiva destinazione d'uso di un locale o di un'area esterna, tassabile solo se ed in quanto operativa.

Ragion per cui, una volta che i comuni hanno potuto disporre -specie negli ultimi anni- delle planimetrie catastali, i sopralluoghi sono restati lo strumento d'elezione per rilevare l'utilizzabilità e/o l'effettiva destinazione d'uso di una superficie ai fini della corretta individuazione della superficie tassabile e della tariffa sulla cui base quantificare la tassa

La possibilità di effettuare sopralluoghi era già prevista anche dalle precedenti normative per TARSU (art.73 D.Lgs.507/93) e TARES (art.14 comma 36 D.L.201/11).

In più, però, in materia di IUC (quindi anche di TARI) il funzionario responsabile ai sensi dell'art.1 comma 692 e ss. L.147/13 può optare per l'accesso in via immediata e ordinaria senza, ad esempio, dover previamente procedere all'invio di questionari o a richiedere dati ad altri uffici, come imponevano invece le norme relative ai previgenti prelievi sui rifiuti.

In TARI l'accesso è "libero", nel senso che non è più normativamente riservato a determinate categorie di soggetti e non è più limitato alla sola rilevazione della destinazione e della misura delle superfici, com'era invece in Tarsu, ad esempio.

L'effettuare un sopralluogo è una scelta operativa potenzialmente invadente, da ponderarsi ovviamente comparando costi e benefici.

A prescindere dall'effettuazione del sopralluogo resta ferma la possibilità di accertare le superfici ai fini TARI sulla base di presunzioni semplici, come previsto dall'art.1 comma 694 L.147/13.

Perché un sopralluogo possa valere come prova in giudizio - oltre che come spunto per un accertamento puramente induttivo- occorre che sia effettuato da personale provvisto di specifiche qualifiche.

In mancanza di disponibilità e tempo della Polizia Municipale i Comuni possono sfruttare la possibilità offerta dall'art.1 commi 179 e ss. della L.296/06, in materia di "accertatore tributario".

In tal caso i verbali di accertamento redatti da questi “agenti accertatori” acquistano l'efficacia di cui all'articolo 68, comma 1, della legge 23 dicembre 1999, n. 488, fermo restando ovviamente che la procedura sanzionatoria amministrativa resta in ogni caso di competenza degli uffici degli enti locali.

Ovvio comunque che il verbale di sopralluogo, sia pure sottoscritto da un agente accertatore munito della qualifica di pubblico ufficiale, resta soggetto ai limiti probatori che caratterizzano ogni verbale di sopralluogo, con particolare riferimento al fatto che nel verbale si attesta cosa sussiste oggi (che può essere diverso da quanto sussisteva ieri o da quanto sussisterà domani).

Quando si debba effettuare un sopralluogo presso un'utenza non domestica in cui sia presente un'attività di lavorazione, specie se potenzialmente produttiva di rifiuto speciale non assimilabile, occorre che l'agente accertatore presti particolare attenzione alla rilevazione dei locali e delle aree ad uso magazzino.

Questo perché, come sappiamo, il disposto dell'art.1 comma 649 della L.147/13 impone ai comuni di regolamentare e applicare l'ivi prevista detassazione destinata ai magazzini di materie prime e/o merci esclusivamente e funzionalmente collegati ad un'area di produzione di rifiuti speciali non assimilabili.

Occorre tener presente che è proprio in base alle risultanze di questo verbale che l'ufficio comunale dovrà svolgere la propria attività di back office (di accertamento o di validazione della denuncia, a seconda dei casi).

Conseguentemente il verbale dovrà contenere informazioni sufficienti a permettere all'operatore di back office di inserire correttamente in banca dati le superfici rilevate ai fini della loro corretta tassazione (sia in mq che per tariffa).

Infatti in caso di magazzini è possibile debba essere valorizzata la presenza di rifiuti di imballaggio terziari (non assimilabili), cui può essere stata associata una determinata percentuale di riduzione della superficie tassabile del magazzino stesso; inoltre -ai fini dell'applicazione di quanto disposto dall'art.1 comma 649 terzo periodo della L.147/13- bisogna poter accertare la sussistenza dei requisiti di accesso alla relativa detassazione di superficie, ossia:

- la presenza, in quel contesto, di un'area di produzione di rifiuto speciale non assimilabile;
- la presenza, il tipo e il numero di locali e/o aree di deposito;
- la sussistenza di elementi in base ai quali i depositi ivi presenti possano o no ritenersi esclusivamente e funzionalmente collegati

all'esercizio;

- se e dove nei suddetti depositi (esclusivamente e funzionalmente collegati all'esercizio dell'attività produttiva di rifiuto speciale non assimilabile) risultino stoccate "materie prime" e/o "merci".

Infatti è assai complicato, a tavolino, fornire agli agenti accertatori la "ricetta infallibile" per individuare o rilevare correttamente un magazzino.

Capire cosa possa essere valorizzato quali elemento idoneo e sufficiente a dimostrare che un deposito sia esclusivamente collegato ad un'attività di lavorazione è indiscutibilmente un'attività da svolgersi sul campo.

Tuttavia questo compito può essere alleggerito a monte, con norme regolamentari e indicazioni operative in grado di semplificare il più possibile il quadro di riferimento.

Ad esempio andrebbe chiarito –a beneficio non solo dell'agente accertatore e dell'operatore di back office, ma soprattutto dei contribuenti utenze non domestiche potenzialmente interessati da queste detassazioni di superficie- in che condizioni debba trovarsi un magazzino per essere rilevato come "esclusivamente collegato" all'attività di produzione; così come andrebbe precisato se ai fini del "collegamento funzionale" del deposito all'area di produzione occorra necessariamente la comunicabilità dei locali o la contiguità o se, al contrario, possano ritenersi funzionali anche depositi siti ad una ragionevole distanza dall'area di produzione.

A ciò si aggiunga che se il concetto di "materia prima" risulta abbastanza intuitivo, non può dirsi proprio lo stesso per quello di "merce", che offre spazi a chi strumentalmente (e impropriamente) di farvi rientrare anche il prodotto semi-lavorato o finito.

Interessante resta anche la questione sulla tassabilità degli alberghi, soprattutto perché la Suprema Corte continua a dover ribadire il proprio fermo orientamento in contenziosi che continuano ad arrivare al grado di cassazione anche grazie all'atteggiamento dei giudici di merito specie di alcune regioni, che stentano a prendere atto dei principi di diritto già espressi sul tema.

A favore della legittimità della specifica tariffa/mq della tassa rifiuti per gli alberghi (in considerazione della loro specifica capacità produttiva di rifiuti) depongono :

- a) la consolidata convinzione della Corte di Cassazione (recentissime l'ord.n.540 del 14/01/15 e la sent.n.8336 del 24/04/2015), secondo cui

“costituisce un dato di comune esperienza la maggior capacità produttiva di un esercizio alberghiero rispetto ad una civile abitazione;

- b) la chiara intenzione del Legislatore che, già nel DPR 158/99, ha raggruppato le varie “utenze non domestiche “ (ossia le attività commerciali, industriali e di servizi) in classi omogenee caratterizzate da coefficienti minimi e massimi di produzione specifica di rifiuto (urbano ed assimilato) ricavati da studi e rilevazioni effettuati su tutto il territorio nazionale proprio al fine di individuare ed accorpare le varie attività economiche a seconda del tipo e quantità di rifiuto prodotto/producibile. In tale contesto l'attività alberghiera è caratterizzata da specifici coefficienti (detti “Kc” e “Kd”) appositamente riservati ad essa a seconda che detta attività si avvalga o meno del servizio di ristorazione³;

Ciò considerato, può ritenersi legittimo e doveroso, non solo ai fini TARSU (di cui al D.Lgs.507/93), ma anche ai fini TARES (di cui all'art.14 del D.L.201/11) e TARI (di cui all'art.1 comma 641 e ss. L.147/13):

- a) considerare tassabili gli alberghi mediante l'applicazione di tariffa/mq appositamente individuata per le utenze non domestiche che svolgono attività ricettiva e/o di convivenza, caratterizzate da analoga potenzialità quali-quantitativa di rifiuto;
- b) considerare riservata alle sole abitazioni private che siano utilizzate a fini domestici la specifica tariffa prevista per le utenze domestiche.

I regolamenti comunali possono prevedere, in caso di strutture alberghiere ad apertura stagionale, una percentuale di riduzione, ma ciò resta una mera facoltà; ove il regolamento comunale non preveda una simile riduzione l'albergo resta interamente tassabile, come chiarito dalla già citata giurisprudenza di Cassazione.

Al riguardo la Suprema Corte nella sentenza n.9633/2012 ha espressamente evidenziato come la mancata utilizzazione di una struttura alberghiera per alcuni mesi dell'anno, in quanto determinata alla volontà o alle esigenze del tutto soggettive dell'utente o al mancato utilizzo di fatto, non è di per sé riconducibile alle fattispecie di esenzione dal tributo previste dall'art. 62 del

³ Per gli alberghi con ristorante i min/max dei coefficienti Kc e KD sono quelli relativi alla classe 7 del DPR158/99, per gli alberghi senza ristorante invece si applicano i min/max dei coefficienti sono quelli della classe 8 del DPR158/99.

d.lgs. n. 507 del 1993⁴, ossia non rappresenti un'ipotesi di oggettiva impossibilità (o insuscettibilità, nella terminologia TARES e TARI) di produrre rifiuto urbano o assimilato.

Invece i regolamenti comunali non possono estendere agli alberghi un'eventuale agevolazione della tassa rifiuti, eventualmente introdotta ai sensi dell'art.1 comma 86 della L. n. 549/95⁵ in caso di presenza di cantieri ultra-semestrali legati all'esecuzione di opere pubbliche e destinata ex lege alle attività commerciali e artigianali.

Al riguardo infatti il Consiglio di Stato, con sentenza n.2341/2007, ha ritenuto corretta l'esclusione di un albergo dalla suddetta agevolazione, precisando che l'attività alberghiera rientra tra quelle industriali e come tale non è agevolabile ai sensi dell'art.1 comma 86 della L.549/95, che è norma di stretta interpretazione insuscettibile di applicazione estensiva.

Secondo i giudici del Consiglio di Stato si deve ritenere che l'attività alberghiera - in quanto diretta a fornire, dietro corrispettivo, l'uso di locali opportunamente arredati, servizi personali e somministrazioni varie di prodotti attraverso un'adeguata opera tecnica di organizzazione - vada annoverata tra le attività tipicamente industriali, proprio perché diretta alla produzione e somministrazione di servizi e non già alla semplice intermediazione degli stessi, che è l'attività che caratterizza l'impresa commerciale.

Proprio perché non riconducibile alle categorie economiche indicate dall'art.1 comma 86 L.549/95 l'attività alberghiera non è quindi su tale base agevolabile.

6. TOSAP/COSAP

La TOSAP disciplinata dagli articoli 38 e ss. del D.Lgs.507/93: è una tassa e trova compiuta disciplina nella normativa statale, che i comuni possono dettagliare nei propri regolamenti nel rispetto dell'impianto normativo nazionale. In base all'art.63 del D.Lgs.446/97 i Comuni dal 1997 hanno avuto la possibilità di abbandonare il regime TOSAP per passare all'applicazione di un canone patrimoniale (COSAP), legato all'atto concessorio (esistente o omesso).

⁴ Ai sensi dell'art.62 del D.Lgs.507/93 sono escluse da tassazione le aree scoperte accessorie o pertinenziali ad abitazioni ed i locali e le aree che, per loro natura, o il particolare uso cui sono stabilmente destinate, o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità, non possono produrre rifiuti; le relative circostanze debbono essere dedotte dal contribuente o nella denuncia originaria o in quella di variazione e suscettibili di essere rilevate direttamente o a mezzo di idonea documentazione

⁵ Sulla facoltà di accordare agevolazioni tributarie agli esercizi commerciali e artigianali situati in zone precluse al traffico a causa dello svolgimento di lavori pubblici di durata superiore a sei mesi.

Al di là del tipo di entrata (l'una tributaria, l'altra patrimoniale⁶) , in regime TOSAP l'occupazione permanente è definita dalla legge (sono permanenti le occupazioni di carattere stabile, effettuate a seguito del rilascio di un atto di concessione, aventi, comunque, durata non inferiore all'anno, comportino o meno l'esistenza di manufatti o impianti ;temporanee se inferiori a 365 gg); in COSAP non c'è definizione se non quella sull'occupazione abusiva, che si considera permanente in presenza di struttura stabile,mentre negli altri casi si presume temporanea dal 30° giorno antecedente il verbale di contestazione.

Inoltre ai fini TOSAP le aree private soggette a servitù di pubblico passaggio sono sempre tassabili, mentre in regime COSAP l'includere o meno le aree private ad uso pubblico tra quelle soggette a canone è scelta lasciata al Comune, così sempre ai fini COSAP appare possibile - in applicazione di criterio "funzionale"(in luogo di quello"temporale") - ritenere che i cantieri siano sempre occupazioni temporanee (al riguardo anche sentenze di Cassazione).

Tassa o canone riguardano l'occupazione di suolo pubblico, intendendosi per tale il demanio comunale, il patrimonio indisponibile del Comune e (per COSAP se previsto dal relativo regolamento) le aree private soggette ad uso pubblico.

L'occupazione può essere permanente, se il periodo è pari o superiore all'anno, oppure temporanea, se inferiore all'anno.

La concessione è soggetta al pagamento di un canone/tassa di occupazione, fatta eccezione per casi particolari appositamente previsti e disciplinati dal regolamento comunale. In regime TOSAP le tariffe sono previste dalla legge, così come i relativi abbattimenti; ai fini COSAP invece l'importo del canone è quantificato in relazione alla classificazione delle aree, al vantaggio che la concessione riconosce al concessionario e al sacrificio imposto alla collettività.

Riguardo al COSAP, i comuni e le province possono, con regolamento adottato a norma dell'articolo 52, prevedere che l'occupazione, sia permanente che temporanea, di strade, aree e relativi spazi soprastanti e sottostanti appartenenti al proprio demanio o patrimonio indisponibile, comprese le aree destinate a mercati anche attrezzati, sia assoggettata, in sostituzione della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, al pagamento di un canone

⁶ Il COSAP sulla base di espressa pronuncia di Corte Costituzionale (sent.n.64/2008) è entrata patrimoniale.

da parte del titolare della concessione, determinato nel medesimo atto di concessione in base a tariffa.

Il pagamento del canone puo' essere anche previsto per l'occupazione di aree private soggette a servitu' di pubblico passaggio costituita nei modi di legge.

Agli effetti del presente comma si comprendono nelle aree comunali i tratti di strada situati all'interno di centri abitati con popolazione superiore a diecimila abitanti, individuabili a norma dell'articolo 2, comma 7, del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285

Ai sensi dell'art.63 comma 2 lett.c) il regolamento comunale COSAP contiene l'indicazione analitica della tariffa determinata sulla base:

- della classificazione -in categorie di importanza- delle strade, aree e spazi pubblici;
- dell'entita' dell'occupazione, espressa in metri quadrati o lineari;
- del valore economico della disponibilita' dell'area;
- del sacrificio imposto alla collettivita', con previsione di coefficienti moltiplicatori per specifiche attivita' esercitate dai titolari delle concessioni anche in relazione alle modalita' dell'occupazione.

Ai sensi dell'art.63 del D.Lgs.446/937 il regolamento comunale prevede speciali agevolazioni per occupazioni ritenute di particolare interesse pubblico e, in particolare, per quelle aventi finalita' politiche ed istituzionali.

Per le occupazioni permanenti, realizzate con cavi,condutture, impianti o con qualsiasi altro manufatto da aziende di erogazione dei pubblici servizi e da quelle esercenti attivita' strumentali ai servizi medesimi, ai sensi del suddetto art.63 il canone è determinato forfetariamente come segue:

1. per le occupazioni del territorio comunale il canone e' commisurato al numero complessivo delle relative utenze per la misura unitaria di tariffa riferita alle sotto indicate classi di comuni: I) fino a 20.000 abitanti, lire 1.500 per utenza; II) oltre 20.000 abitanti, lire 1.250 per utenza;
2. per le occupazioni del territorio provinciale, il canone e' determinato nella misura del 20 per cento dell'importo risultante dall'applicazione della misura unitaria di tariffa di cui al numero1), per il numero complessivo delle utenze presenti nei comuni compresi nel medesimo ambito territoriale;
3. in ogni caso l'ammontare complessivo dei canoni dovuti a ciascun comune o provincia non puo' essere inferiore a lire 1.000.000. La

medesima misura di canone annuo e' dovuta complessivamente per le occupazioni permanenti di cui alla presente lettera effettuate dalle aziende esercenti attivita' strumentali ai pubblici servizi;

Il numero complessivo delle utenze è quello risultante al 31/12 dell'anno precedente.

Previste inoltre:

- a) l'applicazione alle occupazioni abusive di un'indennita' pari al canone maggiorato fino al 50 per cento, considerando permanenti le occupazioni abusive realizzate con impianti o manufatti di carattere stabile, mentre le occupazioni abusive temporanee si presumono effettuate dal trentesimo giorno antecedente la data del verbale di accertamento, redatto dal competente pubblico ufficiale;
- b) sanzioni amministrative pecuniarie di importo non inferiore all'ammontare dell'indennità, ne' superiore al doppio della stessa, ferme restando quelle stabilite dall'articolo 20, commi 4 e 5, del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285.

Varie sono le casistiche interessanti per COSAP/TOSAP. "Universale" quella relativa all'applicabilità del canone in caso di passo carrabile a raso.

Nel senso della loro assoggettabilità a COSAP/TOSAP depongono i seguenti elementi:

- a) tutti i passi carrabili devono essere autorizzati; in mancanza vanno sanzionati con correlato obbligo di ripristino dei luoghi;
- b) il passo carrabile autorizzato su strada urbana deve essere segnalato da apposito cartello con divieto di sosta;
- c) in presenza del cartello si realizzano i presupposti della tassabilità tosap o applicabilità del canone cosap anche per i passi a raso ai sensi dell'art.44 comma 8 D.Lgs.507/93 sulla base della (necessaria) richiesta di occupazione del suolo pubblico antistante il passo su cui apporre il divieto di sosta correlato al segnale di passo carraio.

Interessanti anche le seguenti sentenze:

- TAR Lombardia 2187/13;
- TAR sent.998/12 (fotovoltaici – assimilabili a strumentali di cui all'art.63 c.2 lett.f) D-Lgs.446/97);
- TAR Lazio sent.n.5965/12 (telecomunicazioni- COSAP permanente e temporaneo - cavi interrati);

- TAR Lazio sent.n.8306/13(posa cavi in infrastrutture esistenti);
- TAR Friuli sent.525 (stazione radio base- non agevolaz cosap ex art.93 c.2 Codice delle Telecomunicazioni e art.63 c.2lett.f) perché non si tratta di fase di installazione);
- Cassaz.sent.n.19843/09- Cosap/Tosap parcheggio comunale in concessione a privati.

Sebbene i comuni a COSAP abbiano maggior possibilità di “manovra” non trovandosi vincolati da norme di legge particolarmente dettagliate e potendosi muovere in un contesto diverso da quello tributario, è un dato di fatto che molte delle scelte effettuate nel disciplinare in regolamento il COSAP ricalcano, più o meno fedelmente, le parallele previsioni TOSAP (che peraltro trovavano già applicazione in epoca precedente all'entrata in vigore del canone).

Il tema COSAP/TOSAP è trasversale e intersettoriale, molto complesso e delicato ma allo stesso tempo spesso sottovalutato perché considerata un'entrata minore. Toccate moltissime competenze dell'ente, posto che la gestione del suolo pubblico riguarda aspetti ed attività molto eterogenei che spaziano dal dehor al passo carrabile, dalla festa di strada all'edicola, dal totem pubblicitario al banchetto o al cantiere stradale o edile....

Degna di approfondimento anche il principio sotteso alla sentenza TAR Lazio n.5564/2014 in materia di sinallagmaticità del rapporto tra canone concessorio ed utilità del bene oggetto di concessione. Per il TAR laddove il fatto che il comune con proprie legittime determinazioni incida in senso limitativo sulla possibilità di sfruttamento economico del suolo dato i concessione fa sì che si concretizzi un'alterazione del valore economico della disponibilità dell'area, meritevole di adeguata considerazione in sede di determinazione delle tariffe. Secondo i giudici il criterio di corrispondenza tra valore economico della disponibilità dell'area e categorie di ripartizione del territorio comunale non può assumere valenza preclusiva alla rideterminazione del canone concessorio nelle ipotesi in cui tale valore (determinato a priori ed in astratto sulla base della ripartizione del territorio comunale in categorie)subisca delle variazioni in senso diminutivo, per effetto di significative limitazioni imposte in misura stabile alla fruizione dell'area. Il rapporto di necessaria corrispondenza tra importo del canone e criteri predeterminati – quali il valore dell'area ed il sacrificio imposto alla collettività- non consente di ritenere la relativa concreta determinazione indifferente alle variazioni che limitino la fruibilità dell'area oggetto di

concessione, purchè significative e consistenti ,altrimenti determinandosi delle alterazioni nell'equilibrio del rapporto concessorio attraverso l'immodificabilità del canone pur a fronte di un possibile svuotamento dell'utilità del bene. Da qui l'onere dell'Amministrazione comunale, in tali casi, di rideterminarsi in ordine all'istanza del concessionario che richieda la diminuzione del canone, anche mediante previa adozione di atti di carattere generale che , nel garantire imparzialità e legalità dell'azione amministrativa, tengano conto del necessario rapporto di corrispondenza del canone concessorio con il parametro del valore economico dell'area laddove lo stesso venga negativamente inciso per effetto di determinazioni amministrative che ne riducano la fruibilità, nel rispetto dei criteri di proporzionalità ed adeguatezza.

7. Imposta Comunale sulla Pubblicità

L'imposta di pubblicità resta attualmente disciplinata- in attesa dell'entrata in vigore della più volte rinviata IMU secondaria di cui all'art.11del D.Lgs.23/11- dal D.Lgs.507/93 (art.1-37), salvo che il comune non abbia optato per l'applicazione del canone (canone per l'installazione di impianti pubblicitari: Cimp) in sostituzione dell'imposta ai sensi dell'art.62 del D.Lgs.446/97e da regolamentare a livello comunale esercitando il potere di cui all'art.52 del D.Lgs.446/97.

L'imposta è dovuta da chiunque effettua la pubblicità tramite insegne, fregi, cartelli, targhe, stendardi, striscioni, tele, tende, ombrelloni, globi, fac-simile o altri mezzi similari nonché per le pubblicità effettuate per mezzo di proiezioni luminose o cinematografiche, con veicoli pubblicitari, con veicoli in genere, adibiti ad uso pubblico o privato o per trasporti di merci, con aeromobili, in forma ambulante e per mezzo di apparecchi sonori.

Imposta e tariffe sono previste e disciplinate dal D.Lgs.507/93.

Presupposto impositivo (art.5) è la diffusione di messaggi pubblicitari effettuata attraverso forme di comunicazione visive o acustiche, diverse da quelle assoggettate al diritto sulle pubbliche affissioni, in luoghi pubblici o aperti al pubblico o che sia da tali luoghi percepibile e' soggetta all'imposta sulla pubblicità prevista nel presente decreto. Ai fini dell'imposizione si considerano rilevanti i messaggi diffusi nell'esercizio di una attività economica allo scopo di promuovere la domanda di beni o servizi, ovvero finalizzati a migliorare l'immagine del soggetto pubblicizzato.

Secondo la definizione comunitaria⁷, per “pubblicità” si intende qualsiasi forma di messaggio che sia diffuso, in qualunque modo, nell’esercizio di un’attività commerciale, industriale, artigianale o professionale allo scopo di promuovere la vendita di beni mobili o immobili, la costituzione o il trasferimento di diritti o obblighi su di essi oppure la prestazione di opere e servizi.

Soggetto passivo d’imposta è colui che dispone del mezzo pubblicitario; obbligato in solido chi produce o vende il bene o fornisce il servizio oggetto di pubblicità. L’intermediario⁸ che raccoglie le richieste di pubblicità diventa egli stesso, al pari del proprietario e pur non rientrando tra i soggetti del servizio di pubblicità contemplati dall’art.6 c.2 del D.Lgs.507/93, soggetto passivo d’imposta ai sensi del comma 1 del medesimo art.6, che a fini impositivi non prevede differenze relative al titolo in base al quale si dispone dell’impianto pubblicitario.

Centrale la “funzione pubblicitaria” del messaggio diffuso, come precisato dalla Suprema Corte: è soggetta a tributo ogni comunicazione con il pubblico che risulti obiettivamente idonea a far conoscere a possibili acquirenti il nome, l’attività, il prodotto di un’azienda, a prescindere dal carattere effettivamente reclamistico (Cassaz. Sent.n.17852/2004).

Sufficiente la mera disponibilità dell’impianto pubblicitario, come evidenziato dalla Suprema Corte⁹, in cui viene ricostruito il presupposto d’imposta evidenziando che:

- a) esso non si esaurisce nell’art.5, ma va ricostruito alla luce del combinato disposto degli articoli 1, 3, 4 e 5, da cui si deduce che l’oggetto del tributo è costituito dai comportamenti pubblicitari, visivi o acustici, realizzati per il tramite di affissioni su appositi impianti o altri mezzi.
- b) oggetto di imposizione è il mezzo disponibile, e non il mezzo effettivamente utilizzato, con esclusione dell’obbligo dell’amministrazione di dimostrare che l’impianto sia stato effettivamente utilizzato per la diffusione di messaggi pubblicitari: ciò alla luce del combinato disposto dell’art.5, 6, 7, 8 e 12 dello stesso D.Lgs.507/93.

La pubblicità può essere “ordinaria” o “speciale”. E’ ordinaria la pubblicità effettuata con insegne, cartelli, locandine, targhe e qualunque altro mezzo non

⁷ Direttiva 84/450 CEE 1984.

⁸ Rif. Corte Cass. sent.n.1916/2007, e più di recente Corte Cass. sent.n.24307/2009.

⁹ Rif. Corte Cass. sent. n.109/2005, n.552/2007, n.5807/2009.

specificatamente individuato dalla legge ai fini della pubblicità speciale (es. quella su veicoli o con striscioni,...).

La tariffa –prevista dalla legge in relazione anche alla popolosità del Comune e alle categorie in cui è possibile, con regolamento comunale, suddividere il territorio- è a metro quadrato e per anno solare; tariffa maggiorata in caso di pubblicità luminosa.

L'imposta viene calcolata applicando le suddette tariffe alla superficie imponibile, individuata nella minima superficie piana geometrica in cui è circoscritto il mezzo pubblicitario, indipendentemente dal numero dei messaggi in esso contenuti.

Le superfici inferiore ad un metro quadrato si arrotondano per eccesso al metro quadrato e le frazioni di esso, oltre il primo, a mezzo metro quadrato; non si fa luogo ad applicazione di imposta per superfici inferiori a trecento centimetri quadrati.

Per i mezzi pubblicitari polifacciali l'imposta e' calcolata in base alla superficie complessiva adibita alla pubblicità.

Come evidenziato dalla Suprema Corte con sentenza n.12684/2012, l'imposta si applica non solo sul messaggio pubblicitario, ma anche sullo stesso mezzo pubblicitario.

Anche l'imposta di pubblicità è imposta dovuta per anno solare, ci corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria, salve specifiche disposizioni particolari. E' prevista la previa presentazione di apposita dichiarazione.

Secondo quanto statuita dalla Suprema Corte con sentenza n.15201/2004 "la misura dell'imposta sulla pubblicità contenente la riproduzione del marchio commerciale va calcolata, ai sensi dell'art.7 c.1del D.Lgs.507/93, sulla base delle dimensioni dell'intera superficie dell'installazione pubblicitaria, comprensiva anche della parte non coperta dal marchio, solo se quest'ultima abbia , per dimensioni, forma, colore, ovvero per mancanza di separazione grafica rispetto all'altra, le caratteristiche proprie o della componente pubblicitaria aggiuntiva vera e propria ovvero quelle di una superficie estensiva del messaggio pubblicitario."

Sulla base di questa sentenza ad esempio la CTR Umbria, con pronuncia n.236/2013, ha ritenuto imponibile l'intera zona delle vetrine di un negozio costituita da una riproduzione di un paesaggio agreste in cui erano inserite due scritte, riconoscendo valenza pubblicitaria anche allo sfondo illustrato perché a

suo avviso concepito e realizzato per costituire, insieme alla scritta, un unico messaggio pubblicitario.

Ai sensi dell'art.17 c.1bis del D.Lgs.507/93 l'imposta non è dovuta per le insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni o servizi che contraddistinguono la sede ove si svolge l'attività cui si riferiscono, di superficie complessiva fino a cinque metri quadrati. I comuni tuttavia possono prevedere l'esenzione anche per le insegne di esercizio di misura complessiva superiore al predetto limite.

L'insegna di esercizio è definita dal regolamento di esecuzione ed attuazione al Codice della Strada (art.47 DPR 495/1992): consiste nella scritta in caratteri alfanumerici, completata eventualmente da simboli e marchi, realizzata e supportata con materiali di qualsiasi natura, installata nella sede dell'attività a cui si riferisce o nelle pertinenze accessorie alla stessa¹⁰; può essere luminosa sia per luce propria che indiretta. Ai sensi dell'art.23 c.7 del Codice della Strada l'insegna ha la finalità di individuare il punto di accesso dell'impresa e può essere autorizzata solo se non pregiudica la sicurezza della circolazione stradale.

Anche le insegne d'esercizio sono riconducibili ai mezzi che svolgono una funzione pubblicitaria: ciò significa che le disposizioni di cui all'art. 17, comma 1- bis, e all' art. 2- bis, 1° comma, d.l. n. 13 del 2002, conv. con modif. in l. n. 75 del 2002 (concernenti le «insegne di esercizio di superficie non superiore a cinque metri quadrati») si configurano come vere e proprie norme speciali di esenzione, come tali di stretta interpretazione ed applicazione.

Nell'applicazione dell'imposta sulla pubblicità la giurisprudenza di legittimità ha avuto modo di esprimersi, in questi anni, a favore di un'applicazione ampia del presupposto impositivo rappresentato dal comportamento pubblicitario e dalla diffusione di messaggi pubblicitari, arrivando a riconoscere soggette a imposta di pubblicità fattispecie come le targhe apposte dagli esercenti le libere professioni (quali avvocati o commercialisti) per indicare l'immobile ove è situato il proprio studio professionale.

Ad oggi le targhe professionali non sono soggette ad imposta sulla base di una espressa previsione di legge (art.17 c.1bis D.Lgs.507/93), ma prima

¹⁰ . L'insegna segnala l'individuazione dell'azienda ed è posta presso la sede a cui si riferisce l'attività o nelle sue pertinenze, senza finalizzazione pubblicitaria (TAR Salerno, sent.n.18853/2013)

dell'introduzione di questa norma nel 2001 esse erano –ad avviso della Suprema Corte¹¹- soggette ad imposta sulla pubblicità ritenendo di fatto che dette targhe potessero essere idonee a promuovere la domanda dell'attività esercitata dal professionista indicato sulla targa.

Sulla base poi della nuova norma (l'art.17 c1 bis) la giurisprudenza di legittimità¹² ha successivamente riconosciuto l'esenzione da imposta per le targhe professionali valorizzando la finalità, sottesa alla novella del 2001, di sottrarre ad imposizione (entro i previsti limiti dimensionali) le indicazioni aventi lo scopo prevalente di identificare il luogo di esercizio di una attività economica, distinguendolo da quelli concorrenti.

In senso conforme si è espresso anche il MEF¹³, secondo cui i mezzi pubblicitari esposti dai professionisti assolvono al compito di individuare la sede dove si svolge un'attività economica e, quindi, possono rientrare nella definizione generale di insegna che contraddistingue il luogo di esercizio di attività commerciali.

In tutti gli altri casi resta a tutt'oggi ferma –nella giurisprudenza di legittimità- l'interpretazione estensiva dei concetti di comportamento pubblicitario e diffusione di messaggi pubblicitari .

Ad avviso della Suprema Corte¹⁴, infatti, qualsiasi mezzo di comunicazione con il pubblico, il quale risulti - indipendentemente dalla ragione e finalità della sua adozione - obiettivamente idoneo a far conoscere indiscriminatamente alla massa indeterminata di possibili acquirenti ed utenti il nome, l'attività ed il prodotto di una azienda, è soggetta ad imposta sulla pubblicità ai sensi degli artt. 5 e 6 D.Lgs. n. 507/1993, restando irrilevante che detto mezzo di comunicazione assolvere pure ad una funzione reclamistica o propagandistica.

E' stata inoltre evidenziata¹⁵ l'esistenza di un collegamento fra gli artt. 5 e 17, D.Lgs. 507/1993, tale per cui all'individuazione dell'oggetto dell'imposta nelle «forme di comunicazione visive» (esposte o effettuate in determinati luoghi) non potrebbe darsi l'interpretazione ristretta per effetto della quale tale oggetto vada identificato nella sola cartellonistica pubblicitaria.

¹¹ Corte Cass. Sez.V, sent. 8 settembre 2008, n. 22572; ord.n.4388/2010).

¹² Es. Corte Cass., Sez. V., sent. 16 luglio 2010, n. 16722

¹³ Circolare Ministero dell'Economia e delle Finanze, 3 maggio 2002, n. 3/DPF.

¹⁴ Corte Cass., Sez.V., sent. 12 agosto 2004, n. 15654; C.Cassaz., sez. V, sent.n.20830/2005

¹⁵ Corte Cass., Sez. V., sent. 4 novembre 2009, n. 23383, relativamente a cartelli stradali indicatori di industria.

Anche la giurisprudenza di merito pare orientata verso una nozione ampia di comportamento e di mezzo pubblicitario, che prescinde dall'esistenza di un intento di propaganda .

E' stato affermato, in questo senso, che rientrano fra i messaggi pubblicitari soggetti ad imposta quelli diffusi in luoghi pubblici o aperti al pubblico da chi, nell'esercizio di un'attività economica, allo scopo di promuovere la domanda di beni o servizi ovvero di migliorare la propria immagine, ha interesse ad attirare l'attenzione del possibile acquirente, anche soltanto facilitandogli il modo di raggiungere la sede dell'impresa.

Sarebbe quindi soggetto ad imposta il messaggio pubblicitario riportante il nome o qualsiasi altro specifico riferimento a stabilimenti di produzione, ditte, imprese ed esercizi commerciali e avente al suo interno l'indicazione dell'oggetto dell'attività nonché il prodotto commercializzato, potendosi riconoscere a tale messaggio "una chiara funzione pubblicitaria finalizzata alla promozione e alla diffusione del prodotto o dell'attività svolta dall'impresa"¹⁶.

In senso conforme la stessa Cassazione quando, in materia di COSAP, si è espressa sull'esentabilità delle tabelle che interessano la circolazione stradale affermando¹⁷ che i segnali turistici e di territorio che forniscono agli utenti informazioni necessarie o utili per la guida e la individuazione di località, itinerari, servizi e impianti, nonché, in particolare, i segnali di avvio a fabbriche e stabilimenti, ove contengano il riferimento nominativo ad una determinata ditta, svolgono, per la loro sostanziale natura di insegne, anche una funzione pubblicitaria tassabile ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507.

Una tipologia molto diffusa di pubblicità è quella effettuata nei negozi, pubblici esercizi, botteghe,... mediante l'esposizione di messaggi nello spazio vetrina.

L'utilizzo dello spazio vetrina rientra nell'ordinario esercizio dell'attività commerciale e nella maggior parte dei casi avviene mediante la materiale esposizione dei prodotti venduti, irrilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta.

Tuttavia lo spazio vetrina, specie in alcune tipologie di attività, può comportare l'esposizione di messaggi pubblicitari, come tali assoggettabili – in presenza di specifiche condizioni- ad imposta.

¹⁶ Comm. Trib. Reg. Puglia, sent. 22 ottobre 2013, n. 103.

¹⁷ Corte Cass., Sez. V., ord. 11 aprile 2014, n. 8616

L'applicazione dell'imposta in tali casistiche è legislativamente disciplinata dall'art.17¹⁸ del D.Lgs.507/93, che al comma 1 lett.a) dispone che è esente da imposta la pubblicità realizzata all'interno dei locali adibiti alla vendita di beni o alla prestazione di servizi quando si riferisca all'attività negli stessi esercitata.

Esenti anche i mezzi pubblicitari, ad eccezione delle insegne, esposti nelle vetrine e sulle porte di ingresso dei locali medesimi, purché siano attinenti all'attività in essi esercitata e non superino, nel loro insieme, la superficie complessiva di mezzo metro quadrato per ciascuna vetrina o ingresso.

Ciò significa che non ricorre l'esenzione qualora in ciascuna vetrina siano esposti più cartelli pubblicitari che, sia pure singolarmente abbiano dimensione inferiore al mezzo metro quadrato, sommati con gli altri presenti nella stessa vetrina superino detto limite.

Come precisato dall'amministrazione finanziaria¹⁹ le scritte *Bancomat*, *Cambio*, *Cassa continua*, *Pagamento utenze* e simili, esposte sulle vetrine o sulla porta di accesso dei locali non possono considerarsi mezzi pubblicitari ai quali l'art.

18

8. In base a quanto disposto dall'art.17 c.1 del D.Lgs.507/93 sono esenti dall'imposta:

- a) la pubblicità realizzata all'interno dei locali adibiti alla vendita di beni o alla prestazione di servizi quando si riferisca all'attività negli stessi esercitata, nonché i mezzi pubblicitari, ad eccezione delle insegne, esposti nelle vetrine e sulle porte di ingresso dei locali medesimi purché siano attinenti all'attività in essi esercitata e non superino, nel loro insieme, la superficie complessiva di mezzo metro quadrato per ciascuna vetrina o ingresso;
- b) gli avvisi al pubblico esposti nelle vetrine o sulle porte di ingresso dei locali, o in mancanza nelle immediate adiacenze del punto di vendita, relativi all'attività svolta, nonché quelli riguardanti la localizzazione e l'utilizzazione dei servizi di pubblica utilità, che non superino la superficie di mezzo metro quadrato e quelli riguardanti la locazione o la compravendita degli immobili sui quali sono affissi, di superficie non superiore ad un quarto di metro quadrato;
- c) la pubblicità comunque effettuata all'interno, sulle facciate esterne o sulle recinzioni dei locali di pubblico spettacolo qualora si riferisca alle rappresentazioni in programmazione;
- d) la pubblicità, escluse le insegne, relativa ai giornali ed alle pubblicazioni periodiche, se esposta sulle sole facciate esterne delle edicole o nelle vetrine o sulle porte di ingresso dei negozi ove si effettua la vendita;
- e) la pubblicità esposta all'interno delle stazioni dei servizi di trasporto pubblico di ogni genere inerente l'attività esercitata dall'impresa di trasporto, nonché le tabelle esposte all'esterno delle stazioni stesse o lungo l'itinerario di viaggio, per la parte in cui contengano informazioni relative alle modalità di effettuazione del servizio;
- f) la pubblicità esposta all'interno delle vetture ferroviarie degli aerei e delle navi, ad eccezione dei battelli di cui all'art. 13;
- g) la pubblicità comunque effettuata in via esclusiva dallo Stato e dagli enti pubblici territoriali;
- h) le insegne, le targhe e simili apposte per l'individuazione delle sedi di comitati, associazioni, fondazioni ed ogni altro ente che non persegua scopo di lucro;
- i) le insegne, le targhe e simili la cui esposizione sia obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento sempre che le dimensioni del mezzo usato, qualora non espressamente stabilite non superino il mezzo metro quadrato di superficie.
- i-bis) la pubblicità effettuata mediante proiezioni all'interno delle sale cinematografiche in quanto e laddove percepibile esclusivamente dai possessori dei titoli d'ingresso.

¹⁹ Ministero dell'economia e delle finanze, ris. 24 aprile 2009, n. 2/DF.

17, 1° comma, lett. a), riconosce l'esenzione, in quanto dette scritte rientrano nella categoria degli avvisi al pubblico di cui all'art.17 c.1 lett.b) del medesimo D.Lgs.507/93.

Nell'ipotesi di esposizione contemporanea, sulla stessa vetrina o ingresso, dei mezzi pubblicitari disciplinati dal 1° comma, lettera a), dell' *art. 17 del d.lgs. n. 507 del 1993* e degli avvisi al pubblico di cui alla successiva lettera b), ai fini del calcolo della superficie imponibile rilevante per le esenzioni in commento, la fattispecie dei mezzi pubblicitari esposti sulle vetrine e sulle pareti di ingresso dei locali di cui alla lettera a), va considerata distintamente da quella degli avvisi al pubblico di cui alla successiva lettera b).

Come peraltro confermato anche nella recente ordinanza n.21966/2014 della Corte di Cassazione e secondo quanto indicato dal MEF nella già citata risoluzione n.2/DF del 2009, ai fini del godimento delle esenzioni previste dall'art. 17:

- i mezzi pubblicitari attinenti all'attività esercitata nel locale disciplinati dalla lettera a) non devono superare nel loro insieme, per ciascuna vetrina o ingresso, il limite dimensionale di mezzo metro quadrato;
- ciascun avviso al pubblico di cui alla lettera b) non deve invece superare la superficie di mezzo metro quadrato, a prescindere dal numero degli avvisi esposti su ciascuna vetrina o porta di ingresso dei locali.

Normalmente sono esenti da imposta, ad esempio, i listini prezzi e gli orari che siano da esporre obbligatoriamente (per legge o regolamento), a prescindere dalle loro dimensioni, purché l'eventuale indicazione in essi del nominativo o marchio sia inferiore ai 300 cmq.

Con sentenza n.14/03/2011 la CTR del Lazio ha ritenuto esenti da imposta sulla pubblicità le vetrofanie apposte su una vetrina di un negozio per carenza di funzione pubblicitaria, trattandosi di anonime riproduzioni di alcuni articoli casalinghi.

L'effettiva imponibilità della pubblicità in vetrina va comunque verificata anche alla luce delle disposizioni regolamentari appositamente dettate dai singoli Comuni nei propri regolamenti sull'Imposta di Pubblicità, adottati mediante esercizio del potere regolamentare di cui all'art.52 del D.Lgs.446/97. Tra l'altro il Comune ben potrebbe aver deliberato l'applicazione del canone Cimp in luogo dell'imposta di pubblicità, per cui a maggior ragione l'effettiva imponibilità dei messaggi pubblicitari in vetrina va appurata alla luce di quanto disposto dalle

disposizioni regolamentari del singolo comune. Disposizioni che, nei Comuni che continuano ad applicare l'imposta di cui al D.Lgs.507/93, dovrebbero comunque essere in linea con l'impianto legislativo del tributo, visto tra l'altro che le previsioni dell'art.17 trovano applicazione ex lege.

In materia di agenzie immobiliari si registra anche uno specifico orientamento della giurisprudenza di legittimità sull'imponibilità degli annunci esposti in vetrina.

Recentemente la Corte di Cassazione, con ordinanza n.21966 del 16/10/2014, ha cassato la sentenza n.53/21/12 della Commissione Tributaria Regionale del Veneto che non riteneva soggetti ad imposta sulla pubblicità i cartelli esposti nelle vetrine di un'agenzia immobiliare perché equiparabili all'esposizione di un prodotto in vetrina. Ad avviso della C.T.R. di Veneto, infatti, detta esposizione non realizza alcuna promozione del bene, ma solo un mezzo per "velocizzare i contatti e le scelte" posto che l'agente immobiliare, non potendo esporre in vetrina il bene trattato, lo descrive.

La Suprema Corte, nel censurare questa decisione della CTR Veneto, evidenzia che una simile equiparazione tra l'esposizione nella vetrina dei locali di un'agenzia immobiliare di cartelli contenenti fotografie e descrizioni degli immobili in vendita o locazione e l'esposizione di merce nei locali di un negozio di commercio al dettaglio è fuorviante e non condivisibile, perché nel caso del dettagliante ciò che viene esposto è il bene offerto in vendita, mentre nel caso in esame ciò che viene esposto non è il bene offerto in vendita, bensì solo la sua descrizione.

Posto che ai sensi dell'art.5 del D.Lgs.507/93 il presupposto dell'imposta di pubblicità è costituito dalla "diffusione di messaggi pubblicitari effettuata attraverso forme di comunicazione visive o acustiche, diverse da quelle assoggettate ai diritti sulle pubbliche affissioni, in luoghi pubblici o aperti al pubblico o che sia da essi percepibile" e che ai fini dell'imposizione "si considerano rilevanti i messaggi diffusi nell'esercizio di un'attività economica allo scopo di promuovere la domanda di beni o servizi, ovvero finalizzati a migliorare l'immagine del soggetto pubblicizzato", ad avviso della Cassazione appare innegabile che l'esposizione di un cartello (contenente la descrizione di un immobile in vendita o locazione) nella vetrina di un'agenzia immobiliare abbia lo scopo di promuoverne la domanda, e quindi di promuovere la domanda del servizio di intermediazione offerto dall'agenzia. Ciò anche perché-

come rilevato in sentenza- l'attività dell'agenzia immobiliare può essere svolta anche in locali privi di vetrina: la scelta di esercitare l'attività in un locale munito di vetrina esponendo cartelli che descrivano gli immobili in vendita o locazione è frutto di una recisa scelta strategica dell'agenzia mirante appunto a sfruttare la portata pubblicitaria dell'esposizione in vetrina.

Conclude quindi sul punto la Cassazione affermando che "l'esposizione nella vetrina dei locali di un'agenzia immobiliare di cartelli contenenti fotografie e descrizioni degli immobili offerti in vendita o in locazione integra il presupposto impositivo dell'imposta di pubblicità, perché assolve alla funzione di pubblicizzare (anche senza l'adozione di modalità di rappresentazione di carattere reclamistico) tali immobili, ossia di promuoverne la vendita o la locazione e, quindi e contestualmente, di promuovere l'accesso del pubblico ai servizi di mediazione offerti dall'agenzia; e ciò anche a prescindere dalla presenza, su detti cartelli, del logo e dei recapiti dell'agenzia, in quanto la promozione dell'attività di mediazione svolta dall'agenzia costituisce effetto immediato e diretto della promozione dell'affare la cui mediazione sia stata affidata all'agenzia".

In tale contesto la Corte ha avuto anche modo di soffermarsi sul fatto che questa fattispecie possa essere ricondotta ad una delle seguenti ipotesi di esenzione di cui all'art.17 del D.Lgs.507/93:

-quella di cui alla lett.a), relativa ai mezzi pubblicitari (insegne escluse) esposti nelle vetrine e sulle porte di ingresso dei locali medesimi, purché siano attinenti all'attività in essi esercitata e non superino – nel loro insieme-la superficie complessiva di 1/2mq per ciascuna vetrina o ingresso;

- quella di cui alla lett.b), in tema di avvisi al pubblico esposti nelle vetrine o sulle porte di ingresso dei locali, o in mancanza nelle immediate adiacenze del punto vendita, relativi all'attività svolta nonché quelli riguardanti la localizzazione e l'utilizzazione di servizi di pubblica utilità, di dimensioni inferiori – ciascuno individualmente²⁰ - a 1/2 mq.

Ad avviso della Suprema Corte nella nozione di avviso al pubblico devono comprendersi messaggi esclusivamente informativi in ordine all'attività esercitata nei locali, come ad esempio gli avvisi sugli orari di apertura e

²⁰

In tal senso si esprime la stessa Cassazione nella medesima ordinanza .n.21966/2014, in linea con quanto peraltro già evidenziato dal MEF con risoluzione 24 aprile 2009, n. 2/DF.

chiusura, sulla presenza di un parcheggio riservato, sulle modalità di pagamento accettate (es. bancomat e carte di credito), o anche - nel caso di esposizione di merce in vetrina - i cartelli che ne indicano il prezzo o le caratteristiche. Deve cioè trattarsi di avvisi finalizzati a fornire agli interessati le informazioni necessarie per fruire agevolmente dell'attività esercitata nei locali: viceversa, gli avvisi aventi funzione pubblicitaria, ossia di promozione del bene o servizio offerto, sono e restano soggetti ad imposta di pubblicità.

Sulla base di questa interpretazione i cartelli esposti nelle vetrine delle agenzie immobiliari non possono rientrare nel regime di esenzione previsto per gli avvisi al pubblico (di cui all'art.17 lett.b) del D.Lgs.507/93) e , per andare esenti da imposta, non devono pertanto eccedere i limiti dimensionali previsti per i mezzi pubblicitari di cui al citato art. 17, c. 1, lett. a.

Infine, conclude la Cassazione, l'agenzia gode dell'effetto promozionale generato dai cartelli in discussione "anche indipendentemente dalla riproduzione, sugli stessi, del proprio logo e dei propri recapiti", di talché risulta indifferente, ai fini della soggezione al tributo, l'indicazione sugli stessi dell'azienda intermediaria.

Tendenzialmente esclusa, dalla giurisprudenza di merito, l'applicabilità dell'esenzione di cui all'art. 17, 1° comma, lett. a), relativamente alla collocazione di un *dispenser* di pubblicazioni gratuite contenenti inserzioni di offerte o domande su immobili da compravendere o locare.

8. Imposta di soggiorno

L'art.4 del D.Lgs.23/2011 ha introdotto (o sarebbe meglio dire re-introdotto) l'Imposta di Soggiorno dettando una disciplina scarna e impegnativa da gestire. Questo perché il tributo riconosce come soggetto passivo il soggiornante, come soggetto attivo il Comune, senza individuare nell'albergatore un sostituto d'imposta: in capo all'albergatore non può essere riconosciuto alcun obbligo tributario relativo all'imposta di soggiorno, ragion per cui la sua "collaborazione" nell'applicazione del tributo deve essere imposta e disciplinata mediante regolamento ex art.52 D.Lgs.446/97 prevedendo adempimenti la cui violazione resta sanzionabile in via meramente amministrativa ai sensi della L.689/81.

L'art.4 del D.Lgs.23/11 riconosce ai comuni la possibilità di istituire e regolamentare l'Imposta di soggiorno; a norma di legge possono istituire l'imposta di soggiorno i comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni

nonché i comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte.

L'imposta si istituisce con deliberazione del consiglio comunale, quale espressione del potere regolamentare di cui all'art.52 del D.Lgs.446/97.

Ovviamente a tale deliberazione deve accompagnarsi l'approvazione del relativo regolamento che disciplini l'imposta, secondo quanto previsto dal comma 2 del suddetto articolo 4 D.Lgs.23/11.

L'art.4comma 2 D.Lgs.23/11 prevede: "Con regolamento da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, ai sensi dell'art.17 comma 1 della legge 23 agosto 1988 n.400, d'intesa con la Conferenza Stato-Città ed Autonomie Locali , è dettata la disciplina generale di attuazione dell'imposta di soggiorno. In conformità con quanto stabilito nel predetto regolamento,i comuni, con proprio regolamento da adottare ai sensi dell'art.52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997 n.446, sentite le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive, hanno la facoltà di disporre ulteriori modalità applicative del tributo, nonché di prevedere esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo. Nel caso di mancata emanazione del regolamento previsto nel presente comma nel termine ivi indicato, i comuni possono comunque adottare gli atti previsti nel presente articolo."

Siccome quel regolamento statale non è mai stato adottato, ad oggi la disciplina dell'imposta di soggiorno è dettata dalle scarse previsioni dell'art.4 del D.Lgs.23/11 e dalle norme del regolamento comunale in cui l'imposta trova applicazione.

A norma di legge l'imposta di soggiorno è a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul territorio comunale e deve essere applicata secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno; il relativo gettito è destinato a finanziare interventi in materia di turismo, compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali.

Normalmente l'Imposta di soggiorno è dovuta dai non residenti che soggiornano nelle strutture ricettive ubicate nel territorio comunale, quali: alberghi, residenze turistico-alberghiere, bed & breakfast, campeggi, villaggi turistici, case per ferie,

ostelli, affittacamere, case e appartamenti per vacanze, appartamenti ammobiliati per uso turistico, agriturismi, strutture di turismo rurale.

L'imposta è dovuta nel limite massimo di cinque pernottamenti consecutivi, effettuati anche presso due o più strutture ricettive.

La tariffa, solitamente deliberata/deliberabile dalla Giunta, può essere rapportata al costo del pernottamento o alle stelle/spighe della struttura ricettiva (orientamento favorevole in giurisprudenza: TAR Toscana, sent.n.200/2013; TAR Lombardia sent.n.93/2013).

In caso di ripetuti e sistematici pernottamenti effettuati all'interno dello stesso mese solare, è possibile prevedere in regolamento che l'imposta si applichi limitatamente ai primi cinque pernottamenti.

E' possibile regolamentare esenzioni: abbastanza ricorrenti, nella prassi dei comuni, quelle per minori di anni 14, per persone che soggiornino in città per effettuare *day hospital* (o simile) e per gli accompagnatori di familiari ricoverati in ospedale.

Il problema creato dalle esenzioni è soprattutto legato alla loro "controllabilità".

Si tratta comunque di scelte discrezionali dell'amministrazione comunale, in assenza delle quali i soggiornanti (anche se minori di anni 14, in città per *day hospital* o accompagnatori di ricoverati, per tornare agli esempi di cui sopra) sarebbero legittimamente soggetti ad imposta, dato che il relativo presupposto è rappresentato dal "pernottamento", a prescindere dalle motivazioni (se per turismo, cura, lavoro o altro).

E' agevole notare come l'imposta di sbarco, introdotta in epoca successiva l'imposta di soggiorno, sia strutturata in modo sostanzialmente diverso per quanto riguarda la figura del "gestore" del servizio a cui il pagamento dell'imposta accede.

La collaborazione fattiva del gestore è imprescindibile ai fini dell'applicazione dell'imposta, ma i regolamenti dei comuni non possono introdurre previsioni non coerenti con le sia pur scarse previsioni dell'art.4 D.Lgs.23/11 e con il vigente sistema tributario.

In particolare ai sensi dell'art.23 Cost nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge, ragion per cui solo la legge può stabilire in casi eccezionali che l'obbligo di pagare un tributo spetti ad un soggetto diverso da quello a cui si riferisce il presupposto impositivo.

Ai fini dell'imposta di sbarco la compagnia di navigazione è da considerarsi ex

lege “responsabile del pagamento” dell’imposta, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi dell’imposta, che nel caso dell’imposta di sbarco sono coloro che acquistano il biglietto di linea per sbarcare sull’isola.

Invece nell’imposta di soggiorno il gestore della struttura ricettiva non è in alcun modo configurabile come “responsabile del pagamento” dell’imposta, perché la legge non prevede un suo simile coinvolgimento, né può sopperire al riguardo il regolamento comunale, come riconosciuto dallo stesso TAR che ha “bocciato” sul punto alcuni regolamenti comunali.

Ne deriva che ai fini dell’imposta di soggiorno la figura del gestore resta di centrale importanza ai fini della concreta applicazione del tributo, ma deve essere gestita in ambito extra tributario, non potendosi ipotizzare – a differenza che nell’imposta di sbarco- una sua diretta responsabilità tributaria.

Ciò significa che sono i regolamenti comunali a dover imporre al gestore della struttura ricettiva determinati adempimenti (ad esempio la presentazione di dichiarazione, il riversamento dell’imposta), ma che un suo inadempimento sarà da contestare e sanzionare alla stregua di un’ordinaria violazione amministrativa di norma regolamentare comunale, quindi ai sensi della L.689/81 con sanzione ex art.7bis del TUEL (D.Lgs.267/00) con esclusione di una rilevanza tributaria di tali omissioni.

Nel vigente ordinamento tributario per “sostituto d’imposta” si intende un soggetto che ex lege sia obbligato al pagamento di un tributo in luogo di un altro soggetto, per fatti o situazioni a questi riferibili (es. datore di lavoro per redditi di lavoro dipendente); diversa è invece la figura del “responsabile d’imposta”, che si riferisce a chi risponde del pagamento del tributo solidalmente con il contribuente (che resta l’obbligato principale). Il sostituto d’imposta è onerato del pagamento al posto del contribuente; invece il responsabile d’imposta è obbligato solidalmente con il contribuente con diritto di ripetere nei confronti di quest’ultimo l’intera somma versata al soggetto impositore (es. il notaio per l’imposta di registro).

Il regolamento comunale non può istituire nessuna delle suddette figure, perché l’art.52 D.Lgs.446/97 gli impedisce di disciplinare in materia di individuazione e definizione di fattispecie imponibili, soggetti passivi ed aliquota massima, ragioni per cui non sono regolamentabili fattispecie di sostituzione d’imposta e/o di responsabilità d’imposta.

Il gestore della struttura non può quindi – in base a regolamento comunale-

essere considerato quale sostituto d'imposta o responsabile d'imposta e non può dirsi tenuto a corrispondere al comune l'imposta non versata dall'ospite, che è il soggetto passivo del tributo.

Secondo il TAR Lombardia (sentenza n.93 del 28/01/2013) è legittimo il regolamento sull'imposta di soggiorno nella parte in cui non crea una responsabilità in capo agli albergatori in ordine al pagamento dell'imposta, che dovrà colpire solo ed esclusivamente i soggetti che soggiornano nelle strutture. Gli importi dovuti e non corrisposti da questi soggetti potranno essere recuperati coattivamente dal comune esclusivamente nei loro confronti, sulla base delle dichiarazioni dei gestori delle strutture ricettive.

Il TAR Sicilia (sentenza n.2174 del 31/10/2012) ha al riguardo dichiarato l'illegittimità del regolamento sull'imposta di soggiorno nella parte in cui crea una responsabilità solidale, con il soggetto passivo di imposta, in capo agli albergatori. Secondo il TAR infatti l'imposta deve colpire solo ed esclusivamente i soggiornanti nelle strutture e gli importi dovuti ma non corrisposti da questi soggetti potranno essere recuperati coattivamente dal comune esclusivamente nei loro confronti.

Anche il TAR Veneto è intervenuto sul tema (sentenze n.653 del 10/05/2012 e n.1165 del 21/08/2012) chiarendo che la tassa di soggiorno introdotta dal comune per finanziare la manutenzione dei beni comunali non lede i principi costituzionali dell'imposizione fiscale. Si presume che il cliente di una struttura ricettiva in grado di pagarla, poiché la suddetta tassa (di somma contenuta) non può considerarsi evento distorsivo della libera concorrenza. Il gestore dell'albergo non è però né sostituto d'imposta né soggetto passivo; egli riscuote il tributo non per un interesse proprio, connesso ad un possibile guadagno ricavabile dall'attività di riscossione, ma opera soltanto quale titolare della struttura senza poterne ricavare un beneficio economico. Per l'eventuale mancato pagamento del tributo potrà essere sanzionato solo il cliente, cioè il vero soggetto passivo dell'imposta.

Il gestore, su base regolamentare, ha dei compiti -strumentali all'esazione del tributo- nei confronti del comune.

Si tratta di compiti di carattere complementare, che non sono illegittimi perché non sono coperti da riserva di legge e rientrano in quelle "ulteriori modalità applicative del tributo" che i comuni possono regolamentare ai sensi dell'art.4 comma 2 dello stesso D.Lgs.23/11.

Tra i compiti regolamentabili (e da regolamentare) rientrano quelli relativi ad: informazione; calcolo dell'imposta dovuta; incasso dell'imposta; conservazione e compilazione della modulistica; obbligo di riversamento delle somme riscosse a titolo di imposta; obbligo dichiarativo.

L'imposta di soggiorno vede come soggetto attivo il Comune nel cui territorio insiste la struttura ricettiva, come soggetto passivo il soggiornante in base al numero di pernottamenti, posto che la norma di legge (art.4 comma 1 D.Lgs.23/11) precisa che l'imposta è da applicare secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno.

Da sfatare il fatto che il soggetto passivo sia "il turista": la norma di legge non lo dice, anzi afferma che soggetto passivo è il soggiornante in strutture ricettive, senza entrare nel merito del motivo del soggiorno.

Ecco perché appare scorretto identificare nel solo "turista " (soggiornante per motivi di turismo) il soggetto passivo dell'imposta ed ecco perché anche chi soggiorni per motivi sanitari (o accompagni chi soggiorna per motivi sanitari) sia – salvo diversa previsione del regolamento comunale- soggetto ad imposta di soggiorno.

L'imposta di soggiorno- va evidenziato- mira ad assicurare al comune un gettito dedicato per legge a finanziare interventi in materia di turismo, compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali. Un comune può attrarre soggiornanti non solo in visita per motivi di puro turismo,ma anche per altri motivi (cura, lavoro, studio,...) tutti astrattamente equiparati tra loro e nessuno di essi specificatamente differenziato dalla legge rispetto agli altri ai fini della soggettività passiva ad imposta.

In mancanza di ulteriori previsioni di legge e non essendo stato adottato il regolamento statale previsto dall'art.4 comma 2 dello stesso D.Lgs.23/11, sono i regolamenti comunali a dettare la restante (e ampia) disciplina operativa del tributo, con riferimento alla gradualità dell'imposta, agli adempimenti, alle esenzioni, alle modalità applicative nelle casistiche più frequenti (equipaggi di aerei e treni, lavoratori, studenti universitari, malati ed accompagnatori,...).

L'imposta è applicata a singolo pernottamento e la tariffa dell'imposta varia in base al prezzo della camera o in base alle stelle (o spighe o chiavi) della struttura ricettiva, a seconda della scelta regolamentare di fondo.

Al riguardo il TAR Toscana (sentenza n.200 del 07/02/2013) ha stabilito che è legittimo il regolamento comunale sull'imposta di soggiorno che commisura il pagamento alla classificazione degli alberghi a "stelle", "chiavi", e "spighe" anziché al costo del pernottamento, come previsto dalla norma di legge, considerato che alle caratteristiche qualitative delle strutture ricettive è rapportato il prezzo pagato dal cliente.

Secondo il TAR Lombardia (sentenza n.93 del 28/01/2013) è legittimo il regolamento comunale nella parte in cui individua 5 tipologie di strutture ricettive, posto che tale criterio pare rispettoso del parametro normativo che instaura una relazione di proporzionalità tra imposta introdotta e prezzo praticato dalla struttura ricettiva.

L'imposta di soggiorno va applicata a ciascun ospite che risulti ad essa assoggettabile secondo le disposizioni degli specifici regolamenti comunali, per cui l'importo della camera andrà correttamente parametrato al numero di coloro che vi soggiornano e che risultano tenuti al pagamento dell'imposta.

Le strutture ricettive sono quelle definite tali dalla normativa regionale in materia, ragion per cui occorre ragionare al riguardo regione per regione.

A differenza che nell'imposta di sbarco, dove alcune esenzioni (o esclusioni) sono previste ex lege (art.4 comma 3 bis del D.Lgs.23/11), per l'imposta di soggiorno nessuna esclusione o esenzione è prevista dalla normativa nazionale, ragion per cui astrattamente ogni pernottante è assoggettabile ad imposta di soggiorno salva diversa previsione regolamentare.

Come sopra anticipato, il gestore su base regolamentare ha dei compiti - strumentali all'esazione del tributo- nei confronti del comune, ma se non li adempie ne risponde solo ed unicamente a titolo di violazione della norma regolamentare che gli impone il compito non eseguito (o non correttamente eseguito), ferme restando in ogni caso eventuali responsabilità penali.

Si tratta di compiti relativi all'informazione, al calcolo dell'imposta dovuta, all'incasso dell'imposta, alla conservazione e compilazione della modulistica, all'obbligo di riversamento delle somme riscosse a titolo di imposta, all'obbligo dichiarativo.

I controlli sul gestore riguardano in particolare aspetti delicati quali la corretta liquidazione del tributo, l'integrale e fedele rendicontazione dell'imposta incassata, il suo integrale riversamento al comune.

Si tratta di controlli complessi, che si articolano su due livelli:

- a) verificare che siano effettivamente e puntualmente inoltrate rendicontazioni ed effettuati versamenti da parte di tutte le strutture ricettive attive sul territorio (controlli già di per sé non banali, visto che tra le strutture ricettive non rientrano solo alberghi e pensioni, ma anche ad esempio realtà come i B&B, numerosi e assai poco controllabili rispetto a strutture di tipo imprenditoriale);
- b) verificare che quanto dichiarato corrisponda al vero e che quanto versato ammonti a quanto effettivamente incassato. Si tratta di un'attività di controllo molto più complessa, che comporta un affinamento dell'attività di controllo (sulla base di controlli incrociati, comparazioni tra strutture ricettive in relazione al numero di ospiti/periodo, mirate verifiche in loco – con PM e nel caso GdF- per consultare i registri e la documentazione) e che necessita della costruzione di sinergie e scambi informativi con ogni ente o corpo in grado di detenere o acquisire informazioni utili al controllo.

La natura non tributaria degli obblighi del gestore non consente l'applicazione della disciplina relativa alle sanzioni tributarie, mentre il principio di legalità impedisce la creazione regolamentare di sanzioni assenti nella norma di legge.

Ecco quindi che le dichiarazioni imposte ai gestori dai regolamenti comunali sull'imposta di soggiorno –sebbene siano indispensabili per la corretta gestione dell'imposta-non sono equiparabili alle dichiarazioni tributarie che disciplinano il rapporto d'imposta tra soggetto attivo e passivo del tributo, ragion per cui l'eventuale omissione o infedeltà o incompletezza di tali dichiarazioni non comporta la possibilità di emettere atti di accertamento tributari e di sanzionare con sanzioni tributarie.

Le uniche sanzioni irrogabili al gestore sono quelle legate alla violazione della norma regolamentare comunale stessa, ossia le sanzioni di cui all'art.7bis del TUEL che prevedono un minimo sanzionatorio di 25 euro ed un massimo di 500 euro.

Il relativo procedimento applicativo sarà quello della Legge 689/81, ossia quello che prevede la contestazione della violazione con apposito verbale con possibilità di oblazione, a cui –in mancanza di pagamento- segue ordinanza ingiunzione di irrogazione della sanzione.

Pertanto se il gestore della struttura ricettiva non dichiara e non riversa l'imposta, gli potrà essere contestata la violazione delle norme regolamentari

che gli impongono di presentare dichiarazione (anche per dichiarare zero ospiti) e di effettuare corrispondente riversamento al Comune dell'imposta di soggiorno riscossa, così come dovrà essergli intimato di riversare al Comune le somme riscosse per imposta di soggiorno (pena la segnalazione alla Procura della Repubblica per i conseguenti profili di reato in danno della P.A.).

Tuttavia, qualora non avesse effettivamente riscosso il tributo dai suoi ospiti (cosa più facile a dirsi che a dimostrarsi...), non sarebbe possibile imporre a lui di versare quanto non versato dai suoi ospiti, così come non è possibile pretendere da lui il versamento dell'imposta che un suo ospite si sia rifiutato (mediante compilazione di apposito modulo di rifiuto, adempimento normalmente previsto in regolamento per documentare tale circostanza) di versare.

Ai sensi della L.689/81 la violazione della norma regolamentare deve essere contestata al gestore mediante notifica di verbale di accertata violazione, con sanzione quantificata in misura ridotta.

Ai sensi dell'art.16 L.689/81 la misura ridotta corrisponde a quella più favorevole al trasgressore applicando o il doppio del minimo edittale o 1/3 del massimo edittale.

Trattandosi di sanzione (art.7bis TUEL) con minimo edittale molto basso (25 euro), la violazione di una norma regolamentare relativa all'imposta di soggiorno espone il gestore all'irrogazione di una sanzione in misura ridotta pari a 50 euro (il doppio del minimo, posto che 1/3 di 500 euro rappresenta una sanzione più elevata) :una sanzione effettivamente di importo assai poco incisivo e sperequato rispetto al disvalore della condotta, tanto da consigliare di deliberare –come previsto dalla stessa L.689/81 - per specifiche tipologie di violazione (ad esempio quelle relative agli obblighi dichiarativo e di versamento dei gestori delle strutture ricettive) una misura ridotta della sanzione diversa e più elevata rispetto a quella standard dell'art.16 L.689/81, così da essere maggiormente dissuasiva.

L'unico obbligo ex lege (art.4 D.Lgs.23/11) a carico del soggetto passivo dell'imposta di soggiorno (il soggiornante) è quello del versamento dell'imposta, non essendo previsto a suo carico alcun obbligo dichiarativo.

L'eventuale ricorrere di una causa di esclusione o esenzione deve essere dichiarato dal soggiornante per poter beneficiare dell'esclusione/esenzione, tuttavia l'infedeltà di una simile dichiarazione non è sanzionabile come tale, non

essendo previste dalla norma di legge le correlate sanzioni né uno specifico obbligo dichiarativo. In tale ipotesi al soggiornante potrebbe essere contestato, mediante atto di accertamento tributario ex art.1 commi 161e ss. L.296/06, l'omesso pagamento dell'imposta ; la sanzione in tali casi dovrebbe essere quella di cui all'art.13 D.Lgs.471/97 (30% dell'imposta non versata), ma a ben guardare l'assenza di obbligo dichiarativo e la mancata espressa previsione ex lege del fatto che la presentazione della dichiarazione debba intendersi implicita nel pagamento potrebbe ostacolare l'irrogazione di una sanzione come quella dell'art.13 D.Lgs.471/97, prevista per i casi di omesso pagamento a scadenza di tributo dovuto su base dichiarativa.

La Corte dei Conti, sezione regionale di controllo per il veneto , con delibera n.19 del 16/1/2013 con riferimento all'imposta di soggiorno ha affermato la riconducibilità dei gestori delle strutture ricettive- in assenza di espressa qualificazione di legge- alla categoria degli "agenti contabili di fatto".

L'art.93 del TUEL dispone che devono rendere conto della propria gestione e che sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei Conti sia il tesoriere, sia ogni altro agente contabile che abbia il maneggio del pubblico denaro o sia incaricato della gestione dei beni degli enti locali, nonché coloro che si ingeriscano negli incarichi attribuiti a detti agenti.

Tale previsione – ad avviso della Corte - è coerente con quella dell'art.74 comma 1 della legge di contabilità generale dello Stato (R.D. 2440/1923) ,ai sensi del quale gli agenti contabili e coloro che hanno "maneggio qualsiasi" di denaro pubblico devono rendere il conto della gestione e sono sottoposti alla vigilanza del Ministero del Tesoro ed alla giurisdizione della Corte dei Conti.

La Corte richiama inoltre la nozione di agente contabile di cui all'art.78 del regolamento di contabilità generale dello Stato (R.D. 827/1924) , lett.e), che comprende tra l'altro "tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, prendono ingerenza negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti e riscuotono somme di spettanza dello Stato."

Secondo la Corte in materia di contabilità pubblica l'orientamento costante della giurisprudenza non solo contabile correla la qualificazione di agente contabile al c.d."maneggio" di denaro, beni mobili, materie o valori di "pertinenza pubblica", intendendo per maneggio la materiale,concreta ed effettiva disponibilità degli stessi. Un tale attuato maneggio genera ad avviso della Corte l'imprescindibile obbligo dell'agente a rendere giudiziale ragione della gestione mediante la

presentazione di un documento contabile che la rendiconti.

E' quindi l'effettivo maneggio che costituisce, per la Corte dei Conti nella suddetta deliberazione, elemento necessario e sufficiente all'indicata qualificazione dell'agente e che lo differenzia rispetto agli agenti c.d. amministrativi, ai quali resta affidata una funzione meramente deliberatoria e ordinatoria di spesa (detti agenti hanno la c.d. disponibilità giuridica di beni e di denaro pubblico) e che possono essere tenuti alla presentazione di conti amministrativi (in tal senso Corte dei Conti, sez.I app., sent.n.434/2008).

Ad avviso della Corte dei Conti della deliberazione n.19/2012 in esame, l'espressione "maneggio di denaro" deve essere intesa in senso lato, fino a ricomprendervi non solo gli agenti che, secondo le norme organizzative, svolgono attività di riscossione o di esecuzione dei pagamenti, ma anche coloro che abbiano la disponibilità del denaro da qualificarsi pubblico in ragione della provenienza e/o della destinazione (come nel caso dell'imposta di soggiorno), e siano forniti in sostanza del potere di disporre senza l'intervento di altro ufficio.

La figura dell'agente contabile ricostruita dalla Corte dei Conti risulta quindi caratterizzata dal mero fatto di maneggiare denaro, beni e valori di pertinenza pubblica e si rileva in ogni soggetto che svolga attività di maneggio, quali ad esempio la riscossione o il versamento di entrate pubbliche (quali sono le somme riscosse a titolo di imposta di soggiorno), la ricezione o detenzione di denaro, beni e valori di spettanza pubblica o dei quali un ente pubblico sia o diventi debitore, l'esecuzione di pagamenti o consegne di beni cui sia tenuto un ente pubblico.

Ecco quindi che il regime dell'agente contabile concerne sia l'agente contabile c.d. "di diritto" (che agisce sulla base di un titolo che lo legittima giuridicamente come tale), sia l'agente contabile c.d. "di fatto", da intendersi come qualsiasi soggetto che, pur in assenza di formale investitura o di incardinazione nelle funzioni contabili, si ingerisca negli incarichi attribuiti agli agenti contabili di diritto e riscuota somme di spettanza dell'erario.

E' alla luce di tali considerazioni che la Corte dei Conti, nella deliberazione n.19/2012, ritiene che i gestori delle strutture ricettive, relativamente alla riscossione dell'imposta di soggiorno, possono essere considerati agenti contabili "di fatto", posto che il maneggio e la custodia di denaro o valori di pertinenza dell'erario pubblico, anche al di fuori di una legittima investitura, implica comunque l'assunzione della qualifica di agente contabile e

l'assoggettamento alla relativa disciplina da parte di chi la svolge.

Da qui la necessità che i gestori delle strutture ricettive rendano il conto della propria attività in materia di riscossione dell'imposta di soggiorno ai fini del controllo della Corte dei Conti.

9. Addizionale comunale IRPEF e imposta di scopo

Disciplinata dal D.Lgs.360/98, recentemente semplificato dal D.Lgs.175/14.

I comuni con regolamento ex art.52 D.Lgs.446/97 possono variare l'aliquota di compartecipazione entro lo 0,8%.

Con il medesimo regolamento può essere prevista una soglia di esenzione per reddito, superata la quale l'aliquota è applicata all'intero reddito complessivo.

L'addizionale è applicata al reddito IRPEF lordo, al netto degli oneri deducibili; è dovuta se per la medesima annualità risulta dovuta IRPEF al netto delle detrazioni; è dovuta al comune in cui il contribuente ha il domicilio fiscale al 1° gennaio dell'anno di riferimento. Si versa in acconto e a saldo unitamente all'IRPEF.

Le maggiori somme (per addizionali e interessi) riscosse sulla base di attività di accertamento spettano al comune; gli eventuali rimborsi sono disposti dal comune.

Ai sensi invece dell'art.1 comma 145 della L.296/06, così come integrato dall'art.6 del D.Lgs.23/11 i Comuni possono prevedere un'**imposta di scopo**, che trova applicazione, dall'avvento dell'IMU, con riferimento alla base imponibile e alla disciplina dell'IMU.

10.Agevolazioni e cittadinanza attiva

L'art. 24 del D.L. n. 133/2014, convertito dalla L.164/2014, è rubricato "Misure di agevolazione della partecipazione di comunità locali in materia di tutela e valorizzazione del territorio" e prevede per i Comuni la possibilità di definire, con apposita delibera, i criteri e le condizioni per la realizzazione di interventi su progetti presentati da cittadini singoli o associati, purché individuati in relazione al territorio da riqualificare.

La norma precisa che, in relazione alla tipologia dei predetti interventi, i Comuni possono deliberare riduzioni o esenzioni di tributi inerenti al tipo di attività posta in essere. L'esenzione è concessa per un periodo limitato e definito, per specifici tributi e per attività individuate dai Comuni in ragione dell'esercizio

sussidiario dell'attività posta in essere. Tali riduzioni sono concesse prioritariamente a comunità di cittadini, costituite in forme associative stabili e giuridicamente riconosciute.

Sotto l'aspetto operativo, l'art. 24 sopra descritto prevede che i Comuni possano:

- a) deliberare i criteri e le condizioni per la realizzazione degli interventi su progetti presentati dai cittadini, purché individuati in relazione al territorio da riqualificare;
- b) deliberare riduzioni o esenzioni di tributi inerenti al tipo di attività posta in essere.

Quindi tutto ruota intorno ai progetti presentati dai cittadini, singoli o associati, in relazione ai quali il Comune individua criteri e condizioni e accorda mirate agevolazioni o esenzioni dai tributi.

Si tratta di progetti presentati da cittadini, singoli o associati, che - per espressa previsione normativa - devono identificare il territorio da riqualificare e riguardare:

- la pulizia, la manutenzione, l'abbellimento di aree verdi, piazze, strade ovvero
 - interventi di decoro urbano, di recupero e riuso, con finalità di interesse generale, di aree e beni immobili inutilizzati
- e, in genere, la valorizzazione di una limitata zona del territorio urbano o extraurbano.

Il Comune, in relazione a detti progetti, delibera i criteri e le condizioni per la realizzazione degli interventi necessari alla loro realizzazione; in tale contesto può deliberare - in relazione alla specifica tipologia di intervento - agevolazioni o esenzioni dai tributi inerenti al tipo di attività posta in essere, così da promuovere e supportare i cittadini nella loro attività di collaborazione con l'amministrazione nella cura e rigenerazione dei beni comuni.

L'art. 118, comma 4, Cost. nel recepire il principio di sussidiarietà ha profondamente innovato la concezione tradizionale del rapporto tra istituzioni e cittadini: è stata riconosciuta la legittimazione dei cittadini ad intraprendere autonome iniziative per il perseguimento di finalità di interesse generale ed è stato assegnato alle istituzioni il compito di promuovere e favorire questa partecipazione.

È trascorso più di un decennio dalla riforma della Costituzione - datata 2001 -

che ha introdotto il principio di sussidiarietà all'art. 118, comma 4 ed in assenza di un'organica attuazione normativa di tale principio è stata lasciata agli Enti Locali, ed in particolare ai Comuni (i più "vicini" ai cittadini), la sperimentazione di forme di collaborazione che trovano inquadramento normativo nei regolamenti comunali, adottati dal Comune nell'ambito del proprio potere regolamentare riguardante la disciplina dell'organizzazione e svolgimento delle funzioni loro attribuite.

L'attuale sistema di norme in materia di trasparenza, accesso, partecipazione, ... rappresenta le fondamenta e la garanzia del nuovo assetto del rapporto tra cittadini e PA, ispirato a favorire la massima partecipazione del cittadino.

La consapevolezza e la conoscenza sono infatti elementi essenziali per consentire al cittadino la corretta valutazione e la possibilità di intervento nella gestione della *res publica*, che può limitarsi al solo controllo dell'attività dell'amministrazione pubblica o può farsi propositivo.

In un momento storico di crisi (anche di risorse pubbliche) come quello attuale, la collaborazione pubblico-privato acquista nuova valenza; tuttavia, è nella cultura della c.d. cittadinanza attiva che si concretizza il vero salto di qualità, perché privato e pubblico collaborano al di fuori di qualunque logica di profitto diverso da quello derivante dalla cura condivisa del bene pubblico in funzione di interessi generali.

La sfida - oggi - è quindi quella di riuscire ad impostare e attuare un'amministrazione condivisa, all'interno della quale cittadini ed amministrazione possano collaborare per la condivisione della cura dei beni comuni urbani.

Tra i beni comuni rientrano i beni materiali (es. strade, piazze, parchi, ...), i beni immateriali (es. interventi sociali, educazione, formazione, ...), i beni digitali (es. siti, applicazioni, *social*, ...).

Il ruolo dell'amministrazione in tale contesto tende ad esplicitarsi in due direzioni: stimolare e coordinare l'azione dei cittadini; elaborare e attuare sistemi di governante stabili e duraturi.

I cittadini hanno la possibilità di:

- 1) aderire alle proposte eventualmente formulate dall'amministrazione;
- 2) eseguire interventi sui beni comuni secondo procedure standardizzate;
- 3) presentare proprie idee e proposte.

Le tipologie di intervento possono essere molto diverse tra loro, a seconda del

livello di intensità dell'intervento condiviso: può trattarsi di cura occasionale, cura costante e continuativa, gestione condivisa, rigenerazione.

Gli interventi possono concretizzarsi in svariate forme e riguardare:

- la cura, rigenerazione e gestione condivisa di spazi pubblici o edifici;
- la promozione dell'innovazione sociale e dei servizi collaborativi o della creatività urbana;
- l'innovazione digitale.

Gli ambiti di sviluppo di questa nuova modalità di fare amministrazione sono vastissimi e toccano aspetti e beni di grande impatto sulla sensibilità dei cittadini. Basti pensare alla manutenzione delle scuole, dei parchi, al recupero di beni pubblici in disuso perché possano tornare al servizio della collettività, ecc..

La norma in commento si pone nell'ottica di offrire ai Comuni nuovi strumenti per disciplinare e promuovere questa collaborazione, ivi compresa la possibilità di ipotizzare sconti sui tributi.

La norma prevede espressamente che le agevolazioni o esenzioni siano accordate dal Comune mediante adozione di apposita delibera.

Deve trattarsi - sia pure nel silenzio della legge - di delibera consiliare, in attuazione del potere regolamentare dei Comuni di cui all'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997.

Ciò perché queste agevolazioni riguardano tributi appositamente regolamentati dal Comune e perché la norma di legge (l'art. 24 del D.L. n. 133/2014) rinvia per la normativa di dettaglio alla delibera comunale che dovrà di fatto dettare una norma derogatoria - rispetto alla disciplina generale dettata dalla legge e dal regolamento sul singolo tributo - in grado di dare concreta specificazione ed attuazione alle agevolazioni o esenzioni che l'amministrazione intenda accordare.

Vi sono poi alcuni limiti estrinseci, enunciati dallo stesso art. 24 laddove prevede che:

- 1) debba trattarsi di agevolazioni o esenzioni da deliberare in relazione alla tipologia degli interventi individuati dalla norma;
- 2) debba trattarsi di agevolazioni o esenzioni di tributi inerenti al tipo di attività posta in essere;
- 3) l'esenzione possa essere concessa per un periodo limitato e definito, per specifici tributi e per attività individuate dai Comuni, in ragione dell'esercizio

sussidiario dell'attività posta in essere;

4) tali riduzioni siano concesse prioritariamente a comunità di cittadini, costituite in forme associative stabili e giuridicamente riconosciute.

Il vincolo di cui al punto 1) vale sia per le agevolazioni che per le esenzioni. Qualunque agevolazione o esenzione tributaria il Comune voglia prevedere per promuovere la cittadinanza attiva deve essere disciplinata in relazione alla tipologia dei seguenti interventi ammessi dalla norma: pulizia, manutenzione, abbellimento di aree verdi, piazze, strade; interventi di decoro urbano, di recupero e riuso, con finalità di interesse generale, di aree e beni immobili inutilizzati; valorizzazione di una limitata zona del territorio urbano o extraurbano.

Il concetto di "inerenza" declinato al punto 2) impone al Comune di individuare agevolazioni o esenzioni di tributi che siano inerenti al tipo di attività posta in essere nell'ambito dell'esecuzione dell'intervento progettato, con esclusione dell'agevolabilità o esentabilità di fattispecie impositive che rientrino nella mera sfera privata dei singoli cittadini attivi (es. TASI o TARI per le rispettive abitazioni).

Anche la priorità stabilita al punto 4) riguarda sia le agevolazioni che le esenzioni: in entrambi i casi i Comuni devono concedere le riduzioni, prioritariamente, a comunità di cittadini organizzate in modo formale e stabile. La norma fa riferimento al mondo delle associazioni giuridicamente riconosciute, a cui il Legislatore dell'art. 24 attribuisce preferenza nell'accesso alle riduzioni.

Al riguardo vale la pena ricordare che sono riconosciute le associazioni che hanno ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica da parte dello Stato. La personalità giuridica consente alle associazioni di avere un'autonomia patrimoniale perfetta, con separazione tra patrimonio dell'ente da quello dei soci che agiscono in nome e per conto di esso. Le associazioni riconosciute possono usufruire di particolari benefici previsti dalla legge, come la possibilità di richiedere contributi da parte di enti pubblici. Per ottenere il riconoscimento della personalità giuridica occorre stanziare un capitale che rimarrà vincolato; la costituzione di un'associazione riconosciuta deve avvenire secondo una procedura formale: atto costitutivo in forma di atto pubblico; Statuto registrato presso l'Ufficio del registro dell'Agenzia delle entrate; domanda di riconoscimento della personalità giuridica presentata al Prefetto della Provincia

in cui l'associazione ha sede. La Prefettura, accertata la presenza delle condizioni di legge, l'esistenza di uno scopo possibile e lecito e la sufficienza del patrimonio, inoltra la domanda alla Presidenza della Repubblica per la sua approvazione. Le associazioni riconosciute hanno appositi albi a cui iscriversi.

Le agevolazioni di cui all'art. 24 del D.L. n. 133/2014 risultano, quindi, soggette ai limiti di cui ai suddetti punti 1), 2) e 4).

Non viene invece esplicitamente previsto debba trattarsi - vedasi al punto 3) - di agevolazioni soggette a limiti di tempo, riferite a specifici tributi e per attività individuate dai Comuni in ragione dell'esercizio sussidiario dell'attività posta in essere.

I limiti di cui al punto 3) risultano infatti legislativamente imposti solo alle ipotesi di esenzione, che come noto esulano dall'autonomo potere regolamentare comunale di cui all'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997.

Le ipotesi di esenzione deliberabili dai Comuni a promozione delle attività legate alla realizzazione di progetti di cittadinanza attiva devono - come le agevolazioni - riguardare tributi inerenti all'attività posta in essere ed essere destinate prioritariamente a comunità di cittadini, costituite in forme associative stabili e giuridicamente riconosciute.

In aggiunta a ciò le esenzioni devono essere disciplinate nel rispetto della loro effettiva temporaneità (periodo di tempo limitato e definito), della loro specificità rispetto ai singoli tributi e della loro riconducibilità alle attività appositamente individuate dai Comuni, in ragione dell'esercizio sussidiario dell'attività posta in essere.

È infatti in tale esercizio sussidiario dell'attività che un trattamento di esenzione trova la propria ragion d'essere e il proprio limite funzionale, quale forma di promozione e riconoscimento del valore e dell'utilità della collaborazione attiva offerta dai cittadini "attivi" coinvolti nella realizzazione del progetto.

Da qui le maglie più strette entro cui è concedibile l'esenzione, nonché la sua necessaria temporaneità che circoscriva in un tempo limitato e predefinito la sua sfera di operatività.

In aggiunta ai limiti sopra evidenziati, nell'ipotizzare le agevolazioni ed esenzioni tributarie di cui all'art. 24 appare doveroso valutarne la coerenza con i principi disciplinanti il tributo cui afferiscono.

Ciò vale soprattutto per un tributo come la TARI, il cui gettito deve coprire integralmente il costo del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani ed

assimilati. Introdurre infatti un'esenzione TARI significa accollarne il "costo" a tutti gli altri contribuenti TARI. Ecco quindi che nell'ipotizzare un'esenzione TARI ai sensi dell'art. 24 del D.L. n. 133/2014 appare necessario valutarne attentamente la ragionevolezza e l'opportunità. Ciò considerando che la tassa TARI annuale si applica anche ad occupazioni di suolo pubblico di durata non inferiore a 183 giorni nell'arco del medesimo anno solare.

Per il tipo di attività in cui dovrebbero concretizzarsi gli interventi di cittadinanza attiva il tributo probabilmente più "sfruttabile" nel dare attuazione alle scontistiche promozionali è la TOSAP, che attiene appunto all'occupazione di suolo pubblico (occupazione spesso tecnicamente necessaria per lo svolgimento degli interventi, quando non essa stessa addirittura oggetto dell'intervento stesso).

Un'agevolazione o esenzione - ispirata all'art. 24 in esame - è disciplinabile anche ai fini COSAP, sebbene non si tratti tecnicamente di un tributo.

Vero è, infatti, che di fatto il COSAP (di cui all'art. 63 del D.Lgs. n. 446/1997 e relativo regolamento comunale ex art. 52 del medesimo D.Lgs. n. 446/1997) può aver sostituito, per scelta dei singoli Comuni, la TOSAP del D.Lgs. n. 507/1993 e rappresenta un'entrata patrimoniale disciplinata e disciplinabile con regolamento dal singolo Comune nel rispetto dei principi di ragionevolezza e non discriminazione.

Ben potrebbe - se risulta coerente con i presupposti richiesti dall'art. 24 in esame - essere regolamentata dai Comuni anche la possibilità di riconoscere - contestualmente alle agevolazioni TOSAP o COSAP - anche un'agevolazione o esenzione per la TARI giornaliera (che si versa unitamente alla TOSAP/COSAP). Ai fini della TARI giornaliera non osta il ragionamento sopra evidenziato con riguardo alla TARI annuale, perché il tema della copertura del costo si pone solo in modo indiretto e marginale, con margini di operatività più ampi per i Comuni.

La criticità, in tutte le ipotesi di agevolazione, resta comunque quella di identificare una fattispecie agevolativa che sia coerente sia con i presupposti dettati dall'art. 24 del D.L. n. 133/2014, sia con la natura e i principi fondamentali del tributo a cui si riferisce, per garantire ragionevolezza e non discriminazione ai contribuenti.

11.La gestione dell'entrata:accertamento, riscossione, impugnazione.

11.1 L'accertamento.

Quelle del settore entrate/ufficio tributi sono attività caratterizzate da aspetti giuridici (non solo amministrativo-tributari, ma anche civilistici), contabili e organizzativi, finalizzate a semplificare ed agevolare gli adempimenti dei contribuenti ed a garantire la corretta applicazione e riscossione del tributo.

Ad esempio, gestire direttamente l'applicazione di ICI-IMU, TASI, TARI, Imposta di Soggiorno significa gestire l'attività di front-office con il contribuente (sportello fisico, sito, mail, telefono, fax) e le attività di back-office, che comprendono anche la verifica dei presupposti per l'applicazione di agevolazioni, le autotutele, i rimborsi, gli accertamenti,...; da gestire e controllare, inoltre, la fase di agevolazione del pagamento (anche tramite precompilati, es. TASI ma anche TARI) e di riscossione (spontanea e coattiva).

A tal fine sono necessarie banche dati integrate e aggiornate, grazie anche all'individuazione univoca dell'unità immobiliare tramite le sue coordinate catastali, ad una continua attività di bonifica dati e alla disponibilità di ogni altra informazione utile in possesso dell'Amministrazione, ivi compresi gli eventuali numeri di conto corrente su cui potersi attivare nella riscossione coattiva.

Relativamente ai tributi l'ente può essere tenuto a formare liste di carico sulla cui base liquidare il tributo, oppure— in caso di tributo autoliquidato dal contribuente— può adottare strumenti per agevolare il corretto adempimento del versamento, ivi compresa la rateizzazione.

Nella gestione delle entrate tributarie fondamentale è —oggi più che mai— l'integrazione delle banche dati ai fini dell'individuazione univoca e a 360 gradi dell'oggetto di imposizione e del relativo contribuente.

Ciò richiede un'attività necessariamente trasversale sia all'interno che all'esterno dell'ente, soprattutto quando si tratta di ricercare ipotesi di evasione o elusione tributaria.

In materia di altre entrate che debbano versare i cittadini-utenti (o concessionari o locatari di beni comunali) le attività saranno ovviamente diverse a seconda della tipologia di entrata, ma sempre finalizzate alla semplificazione dell'iter, alla corretta informazione, al controllo della regolarità dei versamenti.

Anche nella gestione di entrate patrimoniali (come le rette scolastiche di nido e mensa, le rette per i servizi socio-sanitari, i canoni di concessione e

locazione,...) appare utile e funzionale costruire una visione integrale del debitore, anche al fine di gestire al meglio l'eventuale fase di riscossione

La gestione del tributo prevede anche la fase dell'accertamento in caso di omesso/parziale pagamento, omessa dichiarazione o infedele dichiarazione.

L'attività di accertamento è disciplinata dalla legge (art.1 commi 161 e ss. L.296/06) e si intreccia – per gli aspetti sanzionatori- con il tema dell'accertamento con adesione, dell'acquiescenza, del ravvedimento.

Nell'attività di accertamento fondamentale è operare cercando di massimizzare le risorse e le informazioni in possesso del Comune, coinvolgendo (quando utile) anche altri Settori.

Necessario il poter contare su banche dati aggiornate e su softwares in grado di effettuare controlli massivi e intrecciati. L'attività di accertamento prevede accessi in loco solo se indispensabile.

Massima disponibilità al confronto con il contribuente in ogni momento: prima, durante e dopo la definitività dell'atto di accertamento. In tale ottica è stata regolamentata anche la possibilità di ravvedimento tardivo.

Prevista anche, in presenza di materia concordabile, la possibilità di addivenire ad accertamento con adesione.

Anche quando già spirati i termini di impugnazione o in pendenza di giudizio il comune può sempre intervenire in autotutela per annullare l'atto, ove ne ravvisi i presupposti.

Una corretta e regolare attività di accertamento garantisce risultati sia in termini di gettito, sia di autorevolezza, predisponendo maggiormente i contribuenti a regolarizzare la propria posizione.

Il recupero dell'evasione, oltre a far acquisire nuove entrate e consolidarle, ha effetti dissuasivi e promuove con i fatti la cultura della legalità.

11.2 La riscossione

Dal 2012 il comune può riscuotere direttamente le proprie entrate, anche coattivamente (D.L.70/2011 art.7 comma 2 gg-ter e ss.).

La riscossione ordinaria dei principali tributi avviene mediante F24, come previsto dalle relative norme di legge (IMU, TARI, TASI).

I tributi in concessione sono riscossi dal concessionario, che trattiene l'aggio per poi riversarli all'ente concedente.

Fondamentale, nella concretizzazione dell'entrata, è certamente anche la sua riscossione, che deve essere efficiente ed efficace.

Ciò per

- poter disporre tempestivamente del relativo credito evitando di posticiparne il recupero esponendosi ai connessi rischi;
- garantire buon andamento nella gestione, con conseguenti riflessi in tema di autorevolezza ed equità e con presumibile positivo effetto sulla regolarità dei versamenti (come accade quando i controlli e le relative conseguenze sono certi e rapidi) .

Ai sensi dell'art.7 comma 2 gg-ter e quater del D.L.70/2011 a decorrere dal 30/6/2015 (termine più volte prorogato) la società Equitalia Spa, nonché le società per azioni dalla stessa partecipate e la società Riscossione Sicilia Spa cessano di effettuare le attività di accertamento, liquidazione e riscossione, spontanea e coattiva, delle entrate, tributarie o patrimoniali, dei comuni e delle società da essi partecipate;

A norma della norma di cui all'art.7 c.2 lett.gg-quater i Comuni fin dal 2012 hanno avuto la possibilità di effettuare la riscossione coattiva delle proprie entrate, anche tributarie, sulla base dell'ingiunzione prevista dal testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, che costituisce titolo esecutivo, nonché secondo le disposizioni del titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in quanto compatibili, comunque nel rispetto dei limiti di importo e delle condizioni stabilite per gli agenti della riscossione in caso di iscrizione ipotecaria e di espropriazione forzata immobiliare;

Secondo quanto previsto dal D.L.70/11 art.7 comma 2 lett.gg-sexies e septies il sindaco o il legale rappresentante della società nomina uno o più funzionari responsabili della riscossione, i quali esercitano le funzioni demandate agli ufficiali della riscossione nonché quelle già attribuite al segretario comunale dall'articolo 11 del testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639.

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.

Il D.L. 8 aprile 2013, n. 35, convertito con modificazioni dalla L. 6 giugno 2013, n. 64, come modificato dalla L. 23 dicembre 2014, n. 190, ha disposto (con l'art. 10, comma 2-ter) che "Al fine di favorire il compiuto, ordinato ed efficace riordino della disciplina delle attività di gestione e riscossione delle entrate dei Comuni, anche mediante istituzione di un Consorzio, che si avvale delle società del Gruppo Equitalia per le attività di supporto all'esercizio delle funzioni relative alla riscossione, i termini di cui all'articolo 7, comma 2, lettera gg-ter), del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106,[...] sono stabiliti inderogabilmente al 30 giugno 2015".

C'è attesa per la riforma della riscossione, più volte annunciata e recentemente delineata dall'art.10 comma 1lett.c) L.23/14, che ne detta le linee guida nel contesto della delega al Governo finalizzata alla strutturazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

Queste le finalità della riforma della riscossione:

- a) assicurare certezza, efficienza ed efficacia nell'esercizio dei poteri di riscossione con :
 - codice unico di norme;
 - revisione del R.D.639/10;
 - rafforzamento delle strutture interne all'ente per lo svolgimento della riscossione o il controllo sulla riscossione effettuata da strutture esterne affidatarie;
 - snellimento delle procedure di riscossione dei crediti di modesta entità.
- b) finalità particolari, in caso di esternalizzazione delle funzioni in materia di riscossione:
 - revisione dei requisiti di iscrizione all'albo;
 - emanazione di linee guida per capitolati di gara;
 - potenziamento degli strumenti di controllo anche ispettivo;
 - rispetto della normativa europea sull'affidamento dei servizi;

- allineamento oneri e costi;
- pubblicizzazione dei principali elementi del contratto;
- valorizzazione delle competenze tecniche degli Agenti di Riscossione messe al servizio degli EELL;
- assoggettamento della riscossione coattiva a regole pubblicistiche, a tutela del contribuente;
- codice deontologico per soggetti affidatari del servizio di riscossione ed ufficiali di riscossione;
- previsione di specifiche cause di incompatibilità.

c) maggior flessibilità per le procedure di riscossione coattiva, per evitare che avvenga a pregiudizio della sopravvivenza economica del debitore salvaguardando allo stesso tempo gli interessi erariali.

La riscossione coattiva è il procedimento di riscossione forzata avviato nei confronti del debitore che non adempie al pagamento in via volontaria delle somme dovute al Comune, a qualsiasi titolo, entro i termini di scadenza fissati.

Attualmente la riscossione coattiva diretta degli EE.LL. è effettuata tramite l'ingiunzione di cui al regio decreto 10 aprile 1910, n.639, che costituisce titolo esecutivo, nonché secondo le disposizioni del titolo II del D.P.R.602/1973, in quanto compatibili, ai sensi dell'art.7 comma 2 gg-quater punto 1) del D.L.70/2011.

La riscossione coattiva in forma diretta viene avviata tramite la notifica di un'ingiunzione di pagamento (ingiunzione fiscale, di cui al R.D.639/1910), con cui si intima al debitore di saldare l'importo dovuto entro:

-60 giorni dalla data di notifica per le entrate tributarie (ICI, IMU, Tarsu, Tares, Tari, Tasi,...);

-30 giorni dalla data di notifica per le entrate extratributarie (sanzioni per infrazioni del codice della strada, sanzioni amministrative, sanzioni edilizie, tariffe dovute per la fruizione di servizi, canoni di locazione e qualsiasi altra somma di natura non tributaria).

L'ingiunzione è allo stesso tempo titolo esecutivo e precetto, espressione del potere dell'Amministrazione di mandare ad esecuzione i propri provvedimenti.

I tributi in concessione sono riscossi dal concessionario, che trattiene l'aggio per poi riversarli all'ente concedente.

11.3 L'impugnazione

In materia tributaria esiste la competenza delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali (nei due gradi di merito) e della V° sezione della Corte di Cassazione, mentre per le entrate patrimoniali è competente l'Autorità Giudiziaria Ordinaria.

Quindi per le impugnazioni di un atto davanti al giudice tributario la procedura è quella di cui al D.Lgs.546/92, eventualmente integrata da quella del c.p.c..

Per i ricorsi in sede di a.g.o. valgono le regole del c.p.c., mentre per eventuali impugnazioni in sede TAR trova applicazione la relativa disciplina processuale.

Vale la pena segnalare che il giudice tributario effettua un esame che ha per oggetto l'atto, ragion per cui può anche rideterminare nel merito la pretesa impositiva; inoltre il giudice tributario può decidere in via incidentale questioni (ad esempio in materia civilistica) o disapplicare nel caso de quo un provvedimento amministrativo laddove ritenuto illegittimo.

In occasione del processo (qualunque esso sia: tributario e non solo) possono essere esperiti altri procedimenti, quali il ricorso alla Corte Costituzionale (se si sospetta l'incostituzionalità di una norma) o alle SS.UU.(per il regolamento di competenza, ad esempio) o agli organi di giustizia europea, così come potrebbe aprirsi la parentesi di un processo penale.

Per quanto concerne le impugnazioni davanti al giudice tributario i comuni possono costituirsi in giudizio tramite il dirigente dell'ufficio tributi senza necessità di farsi assistere da un difensore abilitato (art.11 comma 3 D.Lgs.546/92) e in udienza possono presenziare i funzionari appositamente delegati (art.12 comma 1 D.Lgs.546/92).

Oltre alla "classica" impugnazione davanti al giudice è poi sempre possibile che avverso un atto sia presentato un ricorso in autotutela, che come noto non rappresenta uno strumento difensivo del contribuente ma un potere che la PA può decidere di esercitare laddove per pubblico interesse decida di intervenire per annullare o rettificare (in tutto o in parte) un proprio atto da essa stessa riconosciuto illegittimo o errato, in assenza di giudicato sostanziale.

11.4 Lotta all'evasione

In materia di collaborazione dei comuni all'attività di contrasto all'evasione/elusione erariale va evidenziato che l'art.1 comma 12bis del D.L. 13 agosto 2011, n. 138, a tal fine modificato dal D.L. 31 dicembre 2014, n. 192,

convertito con modificazioni dalla L. 27 febbraio 2015, n. 11, ha elevato al 100% la quota spettante al Comune fino al 2017 in relazione ai recuperi di imposta derivanti dalla sua segnalazione qualificata; ciò a superamento di quanto al riguardo disposto dall'art.1 comma 702 L.190/14 (che prevedeva una quota del 55%).

I Comuni ancora oggi mantengono un ruolo centrale nell'attività di contrasto all'evasione/elusione fiscale e contributiva e nell'affermazione del principio di legalità: il paradigma della collaborazione tra diversi livelli istituzionali si conferma, infatti, un metodo efficace per la risoluzione di nodi complessi; il comune continua ad essere il fulcro di questa collaborazione perché è l'istituzione più vicina ai cittadini e più a diretto contatto con il territorio ed i relativi fenomeni (ragion per cui possiede-a volte senza nemmeno esserne compiutamente consapevole- utili banche dati e/o informazioni).

Grazie all'esperienza maturata in questi anni è anche possibile ipotizzare modalità organizzative utili ad intercettare fenomeni di evasione/elusione:

- potenziare la conoscenza e il controllo del proprio territorio;
- maturare e diffondere al proprio interno (specie in chi svolge attività che comportano uno stretto contatto con il territorio o con la gestione di dati e informazioni significative) la sensibilità tecnica necessaria a cogliere e valorizzare il manifestarsi di "sintomatologie" di evasione/elusione. Ciò in un'ottica non di delazione, ma di promozione della legalità e dell'equità;
- strutturare una rete di contatti interni in grado di garantire la corretta condivisione, gestione e circolazione delle informazioni e degli elementi utili ad individuare e verificare sospette ipotesi di evasione/elusione. Necessaria la collaborazione con il Settore Entrate dei vari settori comunali in grado di arricchire l'analisi e la valutazione delle varie casistiche grazie anche all'auspicabile (e sempre maggiore) interazione delle banche dati.
- condividere informazioni e strategie in sede di tavolo tecnico inter-istituzionale, a cui partecipano funzionari ed esperti dei vari livelli istituzionali e che per i comuni vedono coinvolti più settori (tra cui ovviamente il Settore Entrate e la Polizia Municipale).

Grazie a questa collaborazione i comuni hanno la possibilità di acquisire accessi a banche dati, strumenti e competenze spendibili anche nel contrasto all'evasione dei propri tributi locali.

Inoltre l'incontro e lo scambio, a livello di tavolo tecnico, di stimoli, conoscenze, buone pratiche ed esperienze rappresenta un indiscusso arricchimento reciproco grazie alla loro condivisione e l'occasione di sperimentare nuove modalità operative.

12. Contraddittorio e deflazione del contenzioso: strumenti e buone pratiche.

Contribuiscono all'opportuna deflazione del contenzioso:

- ☐ un regolamento chiaro e realmente ispirato alla semplificazione;
- ☐ una corretta gestione di strumenti quali l'interpello e l'autotutela;
- ☐ un'idonea e completa attività di istruttoria dell'accertamento, se necessario integrata da verifiche in loco;
- ☐ un atto di accertamento adeguatamente motivato, ferma restando l'ovvia differenza tra "motivazione" (finalizzata a garantire il diritto di difesa e a limitare le ragioni adducibili dall'ufficio a sostegno della propria pretesa in un'eventuale successiva fase di giudizio) e la prova da fornire al giudice nell'eventuale fase di giudizio.

Può essere una valida scelta quella di gestire internamente al comune il contenzioso tributario, quale momento di verifica e controllo della "tenuta" delle scelte effettuate in sede di esercizio del potere impositivo e, ove presente, della correttezza dell'operato dell'appaltatore.

Ad oggi la linea di demarcazione tra attività di accertamento dell'ufficio ed adempimento spontaneo (sia pure tardivo) del contribuente appare sempre più sfumata, nel tentativo di dare concretezza all'assetto del rapporto fisco-contribuente ipotizzato dallo Statuto dei diritti del contribuente (L.212/2000) ed improntato a collaborazione e buona fede reciproca.

Con la legge 190/2014 del 23/12/2014 (legge di stabilità 2015), in vigore dal 01/01/2015, sono state approvate alcune norme (art.1 commi 634-640) tese a promuovere l'adempimento spontaneo – sia pur tardivo- degli obblighi fiscali: la c.d. tax compliance. Rafforzati, con l'occasione, i flussi informativi tra contribuenti ed Agenzia delle Entrate e , soprattutto, modificate le norme in materia di ravvedimento operoso.

Il sistema tributario tende oggi a garantire una sempre maggiore partecipazione del contribuente al procedimento, fornendo allo stesso informazioni o chiarimenti sulla propria posizione fiscale e consentendogli di pervenire ad una

definizione agevolata della materia del contendere.

Promuovere collaborazione e buona fede nei rapporti ente impositore e contribuenti significa contribuire alla deflazione del contenzioso, e quindi ottenere efficienza impositiva, evitare spese legati alla coltivazione di contenziosi inutili, sottoporre ad immediata tassazione/imposizione fattispecie in grado di consolidare la base imponibile e garantire pertanto la continuità della relativa entrata.

Molteplici sono i livelli di intervento e gli strumenti deflattivi del contenzioso tra ente impositore e contribuente.

Basilari sono la trasparenza e l'accessibilità delle informazioni, e in genere l'efficienza dell'attività di informazione e di supporto all'adempimento offerta dall'ente impositore: è evidente infatti come un buon rapporto – e con esso un effettivo contraddittorio e ogni possibilità di eventuali possibili accordi- si fondi sulla chiarezza delle regole e dei modelli, sulla loro corretta comprensione, sulla completezza, correttezza e tempestività delle risposte.

Il contraddittorio tra ente impositore e contribuente rappresenta la parte pulsante dell'attività impositiva, in cui le norme –nella loro naturale rigidità e nella loro deplorabile recente tecnicità ed incompletezza - devono combinarsi con le tante variabili che caratterizzano il singolo caso concreto.

Svariati sono gli strumenti-formalizzati in norme di legge e regolamento- aventi finalità deflattiva del contenzioso e basati, più o meno significativamente, sul contraddittorio e sull'accordo tra ente impositore e contribuente:

- interpello
- accertamento con adesione (in presenza di materia concordabile)
- ravvedimento operoso
- adesione all'accertamento
- definizione agevolata delle sanzioni
- conciliazione stragiudiziale (e giudiziale)
- disapplicazione delle sanzioni nei casi consentiti dalla legge.

In materia di tributi locali alcuni di questi strumenti sono normati direttamente dalla legge, altri dalla regolamentazione comunale.

Al riguardo l'art.50 D.Lgs.449/97 nel dettare disposizioni in materia di accertamento e definizione dei tributi locali prevede che nell'esercizio della potestà regolamentare prevista in materia di disciplina delle proprie entrate, anche tributarie, le province ed i comuni possano prevedere specifiche

disposizioni volte a semplificare e razionalizzare il procedimento di accertamento, anche al fine di ridurre gli adempimenti dei contribuenti e potenziare l'attività di controllo sostanziale, introducendo l'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, sulla base dei criteri stabiliti dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n.218, nonché la possibilità di riduzione delle sanzioni in conformità con i principi desumibili dall'articolo 3, comma 133, lettera b, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, in quanto compatibili.

L'art.52 D.Lgs.446/97, come visto sopra, disciplina la potestà regolamentare generale di comuni e province.

Alla luce di ciò ogni ente locale (comune e provincia) può prevedere e disciplinare con proprio regolamento anche strumenti deflattivi del contenzioso non ad essi direttamente applicabili, come nel caso dell'accertamento con adesione di cui al D.Lgs.218/97. Ad esempio i comuni da anni hanno regolamentato in materia di ravvedimento, accertamento con adesione, interpello,... arrivando in alcuni casi ad anticipare scelte legislative fatte solo di recente, come l'allungamento oltre l'anno dei termini per il ravvedimento (il c.d. "ravvedimento tardivo").

Collaborazione, contraddittorio e - quando normativamente previsto e concretamente possibile - accordo con il contribuente sono certamente utili modalità e strumenti per ricercare una maggior condivisione in materia di effettiva capacità contributiva, ma non devono essere sostitutivi di tutta quella serie di attività ispettive e di verifica necessarie a garantire uniformità ed equità nell'imposizione fiscale.

L'accertamento con adesione è un procedimento disciplinato dagli art. 5, 6 e 12 del D.Lgs. n. 218/97 per i tributi erariali, ma applicabile anche ai tributi locali quando appositamente regolamentato ex art.50 del D.Lgs.449/97, come sopra già evidenziato.

Con questo strumento l'ente impositore ed il contribuente pervengono ad una determinazione concordata del tributo in presenza della c.d.materia concordabile, ossia in presenza di valutazioni/estimazioni in relazione alle quali esista un margine di discrezionalità per trovare un punto di convergenza tra le parti . Tipico esempio di materia concordabile riguarda la stima del valore delle aree in caso di accertamenti IMU su aree edificabili, ma in realtà materia concordabile è ravvisabile anche in materia di tassa rifiuti, ad esempio per

quanto concerne la destinazione d'uso ai fini della scelta della tariffa/mq con cui quantificare la tassa o l'individuazione della superficie tassabile in caso di aree esterne operative.

Come noto- trattandosi di strumento largamente conosciuto ed applicato da anni senza particolari e significative novità normative – il procedimento di accertamento con adesione può attivarsi su impulso dell'Ufficio (con invito a comparire) o per iniziativa del contribuente e si perfeziona con il pagamento delle somme concordate nei venti giorni successivi, previa concessione di una riduzione delle sanzioni (ad oggi 1/3 del minimo edittale).

In caso di notifica dell'atto di accertamento, il contribuente può presentare istanza di adesione entro il termine di impugnazione dell'atto impositivo, ai sensi del c. 2 dell'art. 6 ovvero dell'art. 12 D.Lgs. n. 218/97.

La norma fa riferimento al termine di presentazione del ricorso: nel calcolo dello stesso si dovrà tener conto anche del periodo di sospensione feriale (fino al 2014 dal 1° agosto al 15 settembre; da gennaio 2015 dall' 1 al 31 agosto); si determina infatti l'effetto della sospensione dei termini per la proposizione del ricorso innanzi la Commissione Tributaria Provinciale e per il pagamento di quanto accertato.

A seguito di presentazione di istanza di accertamento con adesione scatta la sospensione (90 giorni) del termine di impugnazione dell'atto oggetto dell'istanza stessa; si tratta di sospensione automatica, che opera a prescindere dall'esito della procedura del concordato. Pertanto, il contribuente, mediante la presentazione dell'istanza di adesione formulata all'esito della ricezione di un atto di accertamento, potrà giovare del termine di 150 giorni - 60 giorni per il termine ordinario a cui vanno aggiunti 90 giorni della sospensione di cui all'art. 6 D.Lgs. n. 218/97, salvo poi la possibile aggiunta del termine di sospensione feriale per la proposizione del ricorso.

Proprio la possibilità di poter ottenere una simile sospensione automatica dei termini per presentare ricorso (non ottenibile altrimenti perché lo stesso ente impositore ne è impossibilitato ex lege) ha spinto :

- alcune tipologie di contribuenti ad abusare di questo strumento mediante proposizione di istanze di adesione in casi di assoluta carenza di materia concordabile al solo fine di procrastinare i termini di pagamento ed impugnazione (altrimenti di 60 giorni);
- molti enti impositori a regolamentare la materia prevedendo norme che

disciplinano il rigetto dell'istanza con interruzione del termine di sospensione, per impedire che la sospensione automatica di 90 giorni venga indebitamente strumentalizzata per finalità assai diverse da quelle per le quali è stata concepita.

La Corte di Cassazione, sezione tributaria, con sentenza n.5972 del 25/03/2015 ha consolidato il proprio precedente orientamento in materia di accertamento con adesione e termine di sospensione evidenziando l'impossibilità di equiparare il verbale di constatazione del mancato accordo ad una rinuncia o ad un rigetto di istanza con adesione.

La Suprema Corte infatti precisa che il verbale di mancato accordo altro non è che una mera constatazione – in un atto atipico- del mancato raggiungimento, in una certa data, dell'accordo tra ente impositore e contribuente.

Ciò, ad avviso dei giudici di legittimità, non impedisce che detto accordo possa essere raggiunto in seguito, prima dell'instaurazione del contenzioso e non esprime l'univoca volontà del contribuente di escludere, anche per il futuro, la composizione amministrativa della controversia; da qui la non equiparabilità di tale situazione ad una rinuncia (anche tacita) al procedimento di accertamento con adesione, manifestata attraverso la proposizione di ricorso giurisdizionale.

La Corte ricorda e conferma il principio –già espresso dal giudice delle leggi- secondo cui “il verbale di constatazione del mancato accordo non integra una situazione omogenea a quella di definitiva rinuncia all'istanza di accertamento con adesione, sicché alla constatazione del mancato accordo non può riconoscersi il valore di atto idoneo all'interruzione del termine di sospensione di novanta giorni, previsto dal D.Lgs.218/97 articoli 6 e 12, connesso all'istanza di accertamento con adesione” (tra le altre C.Cass. sez.V sent.n.7334/2012, sent.n.3762/2012, sent.n.2857/2012).

Alla luce quindi di quanto statuito dai giudici della sentenza in commento il verbale negativo non può essere ritenuto atto idoneo ad interrompere il termine di sospensione di 90 giorni connesso all'istanza di accertamento con adesione. Questo è certamente un elemento importante da considerare, sia da parte degli enti impositori che dei contribuenti, che dovranno tener in debito conto il quadro delineato dalla Suprema Corte al riguardo.

In particolare è evidente che i comuni, sulla base di ciò, per interrompere da parte loro il termine di sospensione legato alla procedura di accertamento con adesione dovranno notificare un atto di rigetto dell'istanza in cui dare atto delle

motivazioni (carenza di materia concordabile, ad esempio); ma se la materia concordabile c'è e il contribuente non rinuncia (espressamente, o implicitamente mediante ricorso), l'ente impositore deve aspettare lo spirare del termine, magari sfruttando il tempo a disposizione per cercare nuove basi di accordo o per almeno chiarire aspetti rilevanti in vista di un possibile futuro contenzioso davanti al giudice tributario.