

Prefazione

Il volume contiene quattro contributi volti ad identificare ed inquadrare le forme di finanziamento dei diversi livelli di Governo, dai Comuni all'Unione Europea, nella prospettiva dell'ordinamento giuridico Italiano.

Alberto Amori si occupa del finanziamento dei Comuni e delle Provincie, Paolo De Capitani tratta il finanziamento delle Regioni (anche di quelle a statuto speciale), Virginia Scalera tratta il finanziamento dello Stato, Simone Ariatti si occupa infine del finanziamento dell'Unione Europea.

Si tratta di ricerche svolte da un gruppo di giovani studiosi durante il loro Dottorato di Ricerca in Scienze Giuridiche, presso l'Università G. D'Annunzio di Chieti-Pescara.

Le ricerche sono state svolte in un periodo in cui il tema del finanziamento dell'Unione Europea e del federalismo fiscale ha subito una fase di stallo, che soltanto in questi ultimi mesi sembra rianimarsi in occasione del dibattito politico-istituzionale sul bilancio dell'Unione e sul federalismo differenziato in Italia.

Ed invero la principale preoccupazione della ricerca non è stata certo quella della prospettiva evolutiva Europea e/o federalista Italiana, quanto piuttosto quella di acquisire dati conoscitivi utili ai fini di un compiuto quadro del sistema di finanziamento dei diversi livelli di Governo, giacché troppo spesso sia l'analisi giuridica, sia il dibattito politico istituzionale trascurano i dati di base.

Per ognuno dei diversi livelli di Governo si pongono questioni specifiche di fondo.

I Comuni

Il c.d. federalismo fiscale presentato come alternativa al "centralismo", aveva come obiettivo quello di ridurre il peso delle imposte erariali me-

dianete una riforma del sistema tributario e l'ampliamento della potestà impositiva degli enti locali. Ciò mediante una potestà impositiva correlata ai servizi locali, al fine di aumentare la quota del gettito fiscale impiegato a vantaggio della comunità che l'ha creata. In tal modo si tende a responsabilizzare gli amministratori locali nella spesa, potendo gli elettori confrontare i benefici arrecati da opere e servizi pubblici in relazione ai tributi prelevati per finanziarli.

I nuovi spazi di autonomia tributaria riconosciuti dalla legge delega sul federalismo fiscale n. 42/2009 e dai successivi decreti attuativi hanno concesso agli enti territoriali scarni margini per applicare nuove forme di tributi propri con indici di capacità contributiva differenziati da quelli classici che tradizionalmente colpiscono il reddito, il patrimonio ed il consumo.

In concreto, il federalismo si dovrebbe realizzare attraverso uno spostamento dell'incidenza del prelievo fiscale dallo Stato agli enti locali; da un lato, con l'eliminazione dei trasferimenti statali e la riduzione dell'apporto della finanza derivata e, dall'altro, con il riconoscimento in capo alle autonomie locali di un'autosufficienza finanziaria che consegua alla ripartizione, tra i diversi livelli di governo, sia di tributi *propri* che del gettito delle partecipazioni dei tributi erariali il cui assortimento dipende dalla tipologia di funzioni che sono rivolte a finanziare.

Purtroppo, nell'attuale contesto tale assetto ha creato una sorta di deresponsabilizzazione dello Stato centrale che trasla l'intera gestione finanziaria sull'ente locale che, oltre a ricevere scarsi finanziamenti da Stato e Regione deve, in ogni caso, assicurare ai cittadini i servizi pubblici essenziali di sua competenza. Tale situazione è altresì acuita dalla crisi economica e finanziaria che caratterizza il sistema economico nazionale ed incide fortemente sull'autonomia tributaria dei governi territoriali che spesso, non solo non sono in grado di generare ricchezza ma devono anche gestire una evasione strutturale. Conseguentemente, risulta fortemente compromessa la copertura finanziaria dei servizi pubblici di propria competenza.

Un altro elemento di criticità riguardante gli squilibri finanziari degli enti locali è rappresentato dalla consistente massa di debiti fuori bilancio che i Comuni non sono più in grado di gestire con gli ordinari strumenti di bilancio.

A ciò si aggiunge la problematica del pareggio di bilancio che limita ulteriormente la disponibilità finanziaria ed impone il concorso alla so-

stenibilità del debito pubblico. Come è noto il principio del necessario concorso di Regioni ed enti locali al conseguimento degli obiettivi di bilancio imposti dall'Unione Europea è oggi elevato a rango costituzionale dall'art. 119, comma 1, Cost., come modificato dalla Legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1. Risulta evidente che il coinvolgimento degli enti territoriali nel perseguimento del pareggio di bilancio si innesta tra due esigenze contrapposte: da un lato quella di rispettare la propria autonomia finanziaria e tributaria e dall'altro quella di rendere gli stessi enti territoriali partecipi del raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica.

In tale contesto si colloca la complessa problematica della "crisi degli enti locali" che assume rilevanza in virtù del fatto che un numero considerevole di comuni, anche di grandi dimensioni, presenta nei propri bilanci fattori di squilibrio che mettono a repentaglio la possibilità di garantire i servizi indispensabili con le ordinarie fonti di finanziamento previsti dall'ordinamento.

Per i Comuni resta insoluto e sullo sfondo anche il risalente problema dell'eccessiva numerosità e dello squilibrio tra le modeste entrate tributarie proprie ed i trasferimenti finanziari dello Stato e delle Regioni.

È noto da tempo che le ridotte dimensioni demografiche e territoriali dei comuni italiani, che comportano apparati amministrativi e mezzi finanziari inadeguati, rappresentano un vero e proprio impedimento per una gestione efficiente delle funzioni amministrative e dei servizi essenziali.

La ricerca ha evidenziato che la dimensione demografica ideale di un ente territoriale di base si attesta fra i 20.000 ed i 40.000 abitanti; viceversa in Italia i comuni di tale consistenza sono poco più di 250 su un totale di 7.982, e ben 4.770 hanno meno di 3.000 abitanti.

Il fenomeno non è soltanto italiano, ed invero in tutta Europa si assiste dagli anni settanta ad un processo di riassetto dei comuni, sulla scia dell'esperienza francese avviata negli anni 70 e del coevo Rapporto Redeliffe-Maud, che, con particolare riferimento al Regno Unito, propose un grande accorpamento territoriale in entità ottimali di 250.000 abitanti per la gestione dei servizi locali. Prima dei vari processi di riassetto il numero dei comuni era di 37.000 in Francia e di 12.500 nel Regno Unito.

L'esperienza europea è caratterizzata per lo più da procedure di riassetto tendenti alla fusione fra comuni, mentre la via italiana è risultata incerta e quanto mai tenue; anzi dalle soppressioni autoritarie degli anni trenta ad oggi il numero dei comuni italiani è a lungo cresciuto (7.314 nel 1931, 7.810 nel 1951, 8.035 nel 1961, 8.092 nel 1990, 8.104 nel 2012, 7.982 nel 2017).

L'orientamento che ha caratterizzato il sistema delle autonomie locali italiane in merito alla razionalizzazione delle entità comunali ha espresso il rifiuto di complessive operazioni di riaccorpamento in forma autoritativa, privilegiando graduali processi di fusioni incentivate. Ma nonostante i buoni propositi il problema centrale delle forme e dell'entità dei mezzi di finanziamento ha costituito il punto critico del progetto di accorpamento delle entità comunali e di razionalizzazione dell'esercizio delle funzioni in forma associata.

Il nodo finanziario è risultato negativamente condizionante soprattutto in ragione della via dell'incentivazione scelta dall'ordinamento italiano, in luogo degli approcci autoritativi diffusi negli altri paesi europei.

Il contributo di Alberto Amori da un quadro analitico della tipologia e dell'entità delle entrate dei comuni, presupposto fondamentale, di ogni riflessione critica in merito.

Le Province

Le Province sono state travolte da interventi legislativi ispirati da contingenze politiche che hanno trascurato e compresso oltre ogni ragionevole limite l'esigenza di una prioritaria indagine di fattibilità/praticabilità.

Nell'ultimo decennio la politica ha assunto le province come bersaglio di improcrastinabili interventi riformatori ..., eludendo il vero problema della finanza territoriale Italiana, che è dato per un verso dall'eccessiva numerosità dei Comuni e per l'altro dagli insostenibili privilegi di alcune delle Regioni a Statuto speciale.

Alla crisi delle Province, causata dalla frettolosa legge "Del Rio" del 2014, non è riuscita ad affiancarsi la promozione delle Città Metropolitane, venendosi così a creare un vero e proprio cortocircuito politico, finanziario ed amministrativo.

Come messo in luce da Alberto Amori, il sistema delle entrate tributarie provinciali è assolutamente inconsistente.

Le Regioni e lo Stato

Uno dei nodi più intricati della finanza pubblica è certamente quello dei principi del coordinamento, su cui si è bloccata ogni ipotesi di attuazione del federalismo fiscale.

Come è noto nel riparto delle potestà legislative l'art. 117, comma 2,

Cost. individua le materie nelle quali lo Stato ha potestà esclusiva, ponendo tra queste il sistema tributario e contabile dello Stato, nonché la perequazione delle risorse finanziarie; il terzo comma individua le materie di potestà legislativa concorrente fra Stato e Regioni, tra cui spicca l'armonizzazione dei bilanci pubblici ed il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; in tutte le materie di legislazione concorrente la potestà legislativa spetta alle Regioni, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato; tale limite dei principi fondamentali non opera invece per la potestà legislativa esclusiva delle Regioni, prevista dal quarto comma in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato.

Per quanto attiene ai tributi propri delle Regioni (e degli enti locali) non esiste alcuna riserva allo Stato, per cui la potestà legislativa appartiene esclusivamente alle Regioni.

Ovviamente si fa riferimento ai tributi propri autonomi, cioè istituiti direttamente dalle Regioni, e non ai meri tributi propri derivati (cioè quelli istituiti dalle leggi dello Stato ma attribuiti alle Regioni); inoltre si ipotizza la legittimità di interventi legislativi da parte delle Regioni anche in mancanza della legge sui principi del coordinamento; ma si tratta tuttavia di tesi decisamente rigettata dalla giurisprudenza costituzionale.

Invero, da una lato, confrontando il vecchio ed il nuovo testo dell'art. 119, e soprattutto in ragione dell'assetto federalista definito dagli artt. 117 e 118, risulta chiaro che si è inteso superare la vecchia logica della potestà legislativa delle regioni in materia tributaria come meramente attuativa.

D'altro lato si è ciononostante assistito ad un deciso intervento pretorio dei giudici costituzionali, che ha sancito una singolare situazione di quiescenza della fiscalità regionale e locale, quand'anche in astratto potenziata dalla riforma del Titolo V.

Quantomeno sul versante tributario la riforma ha assunto nella sostanza natura "programmatica". Risulta infatti evidente che dal 2001 in poi l'autonomia tributaria ha subito compressioni numerose e significative, giustificate dalla Corte Costituzionale in una logica di "ultrattività" del sistema anteriore alla riforma, preservato da interventi modificativi che si temevano disparati e disomogenei.

Nella sostanza la giurisprudenza Costituzionale ha chiarito che:

a) che i tributi anteriori alla riforma, istituiti e disciplinati da norme statali, ancorché con gettito riservato alle autonomie locali, non possono essere mai considerati tributi propri di queste ultime;

b) che lo stato rimane anche dopo la riforma del Titolo V “signore e padrone” della sorte di tali tributi: li può modificare, ancorché sia previsto un potere normativo integrativo da parte dell’ente locale, li può abrogare, salvo il limite del non poter sopprimere, senza sostituirli, spazi di autonomia già riconosciuti; va quindi escluso un potere di intervento delle autonomie locali sulla disciplina di tali tributi, se non nei limiti pre-costituiti dalla disciplina statale;

c) che il nuovo sistema delle competenze non può avviarsi, se non previa fissazione di (nuovi) principi di coordinamento da parte della legge statale (cui vengono attribuiti poteri di scelta anche su ambiti che in verità sembrerebbero già toccati in modo esaustivo dalla normativa costituzionale, fornendo così indirizzi pretori verso soluzioni molto prudenti);

d) che la scelta tra due o tre livelli di intervento normativo sul sistema tributario locale deve considerarsi riservata alla legge sui principi di coordinamento.

Tale orientamento prudente e restrittivo non è tuttavia monolitico, emergendo, a tratti, pronunce più aperte.

Nella sostanza in relazione al ruolo dei principi fondamentali di coordinamento si contendono il campo due fondamentali orientamenti ispirati a diverse concezioni teoriche dell’autonomia tributaria regionale e locale, quella dell’“autonomia differenziata” e quella dell’“autonomia uniforme”.

Il primo orientamento è quello più radicalmente autonomistico – proiettato verso una inevitabile differenziazione (analogamente a quanto avvenuto per le Regioni a Statuto Speciale) – il quale riconosce la natura precettiva dell’art. 119 e quindi ammette l’immediato esercizio da parte delle Regioni della potestà legislativa tributaria, con l’unico limite dei principi di coordinamento, ritenuti comunque estrapolabili dall’ordinamento (ciò in quanto per il proprio sistema tributario – e per la verità anche per quello degli enti locali – alle Regioni compete una potestà legislativa esclusiva, rispetto alla quale la necessità del coordinamento sfuma laddove le materie imponibili non siano già occupate dal sistema tributario statale, o quantomeno rientrino nella propria sfera di competenza).

Il secondo orientamento più prudente (fatto proprio dalla giurisprudenza costituzionale e dalla dottrina prevalente) è quello dell’autonomia temperata – incentrata sul principio dell’uniformità – per il quale l’art. 119 ha natura programmatica, e quindi ammette l’esercizio da parte delle

Regioni della potestà legislativa tributaria soltanto previa emanazione dell'apposita legge organica contenente i principi di coordinamento.

Lo studio svolto da Paolo De Capitani ha il pregio di offrire un contributo di chiarezza in tale confuso quadro delle relazioni finanziarie fra Stato e Regioni, impantanato nell'ambigua riforma del Titolo V della Costituzione del 2001.

Sul piano ordinamentale – dopo quasi venti anni dalla riforma – si assiste ad una perdurante situazione di stallo, rispetto alla quale le recenti istanze di federalismo differenziato di Lombardia, Veneto ed Emilia Romagna, hanno il pregio di riattivare il dibattito, pur continuando ad eludere i problemi di fondo degli squilibri tra le diverse aree territoriali del Paese, della scarsità delle risorse e degli eccessivi e degli anacronistici privilegi di alcune Regioni a statuto speciale.

Lo Stato

Per quanto riguarda lo Stato il grande protagonista è il debito pubblico e quindi il suo finanziamento attraverso il sistema dei titoli di Stato.

Il quadro delle entrate è sostanzialmente stabile; il sistema tributario risulta altrettanto stabile e probabilmente antiquato. Le ultime riforme significative risalgono alla fine degli anni 90.

Nonostante le risalenti promesse di forze politiche prima all'opposizione e poi lungamente coinvolte nel Governo del Paese, l'IRAP resta al suo posto e non viene abolita così come restano ben salde tutte le accise, i tributi ambientali hanno una rilevanza irrisoria, l'IRES ha scarso rilievo rispetto ai tradizionali pilastri dell'IRPEF e dell'IVA.

Il sistema delle entrate statali è stabile, ma rigido, come messo in evidenza dall'analisi di Virginia Scalera.

Di certo la stabilità del quadro delle entrate tributarie ne disvela una rigidità derivante da fattori di blocco di ogni serio e profondo progetto riformatore, asfissiato da un lato dall'enorme debito pubblico e dall'altro dalla situazione di stallo del federalismo fiscale e del riordino del sistema delle autonomie.

L'Unione Europea

Per quanto riguarda il bilancio ed il finanziamento dell'Unione si assiste ad un ampio e vivace dibattito che per un verso tende a mettere in di-

scussione il tradizionale sistema delle risorse finanziarie Unionali e per l'altro spinge verso l'introduzione di un vero e proprio tributo Europeo. Certo, un tributo Europeo destinato a finanziare le funzioni di carattere generale potrebbe avviare un processo virtuoso incentrato sulla valorizzazione di "un interesse pubblico europeo", rispetto al quale i cittadini, proprio perché chiamati a finanziare direttamente i servizi, verrebbero coinvolti nel dibattito istituzionale, così da sviluppare un senso civico Europeo.

Tuttavia a prescindere dalle polemiche "sovraniste" e dalle aspirazioni de iure condendo, il tema delle risorse proprie dell'Unione ha vissuto in Italia un decennio di particolare rilevanza in ragione dei limiti posti alla falcidi abilità/esdebitazione dell'IVA nelle procedure concorsuali, poi superati grazie all'intervento della Corte di Giustizia.

È comunque emersa la necessità di comprendere la tipologia, l'entità e la natura giuridica delle risorse proprie dell'Unione, di cui troppo spesso si è parlato con scarsa cognizione di causa, anche da parte del Legislatore. Ed è proprio su tali profili, e specificamente sul tema dell'IVA come risorsa propria dell'Unione, che il contributo di Simone Ariatti offre gli spunti più significativi.

Questo volume intende fornire dati, informazioni e nozioni giuridiche per ragionare sui temi della finanza pubblica e dei suoi livelli di Governo nella prospettiva Italiana, dai Comuni all'Unione Europea.

Lorenzo del Federico

Caterina Verrigni

Capitolo I
Il finanziamento dei Comuni e delle Province
di *Alberto Amori*

Sommario: 1. Le entrate comunali. – 1.1. Le entrate tributarie. – 1.1.1. I tributi facenti parte dell’Imposta Unica Comunale. – 1.1.2. L’IMU. – 1.1.3. La TASI. – 1.1.4. La TARI. – 1.1.5. I tributi non rientranti nell’Imposta Unica Comunale. – 1.1.6. Addizionale comunale all’IRPEF. – 1.1.7. Imposta di scopo. – 1.1.8. L’imposta di soggiorno. – 1.1.9. Imposta comunale sulla pubblicità. – 1.1.10. Canone per l’installazione di mezzi pubblicitari. – 1.1.11. La Tassa sulle occupazioni di suolo e aree pubbliche. – 1.2. Le entrate extratributarie. – 2. Le entrate delle Province. – 2.1. Le entrate tributarie. – 2.1.1. L’imposta provinciale di trascrizione. – 2.1.2. L’imposta sulle assicurazioni RC auto. – 2.1.3. Tributo per l’esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell’ambiente. – 2.1.4. Tassa per l’occupazione degli spazi ed aree pubbliche. – 2.2. Entrate extratributarie.

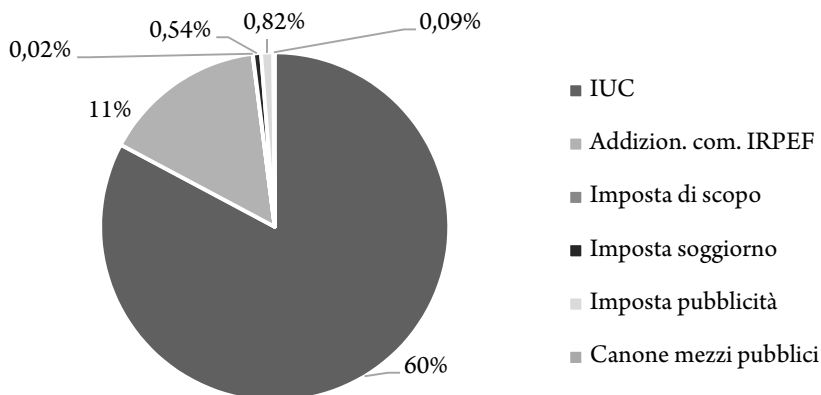
1. Le entrate comunali

1.1. Le entrate tributarie

Le entrate tributarie costituiscono, a livello nazionale, il 44,66% del totale delle entrate degli enti locali.

All’interno di tale macro categoria possiamo distinguere da una parte, i tributi rientranti nell’Imposta Unica Comunale (IUC), che garantiscono oltre il 60% del gettito derivante dalle entrate tributarie, e dall’altra, i tributi locali esterni alla IUC, che nella loro totalità, portano nelle casse dei comuni la restante quota del 40% delle entrate tributarie.

Figura 1. – Entrate comunali tributarie



1.1.1. I tributi facenti parte dell'Imposta Unica Comunale

Tra le entrate tributarie comunali, quelle che producono la maggior quota di gettito sono sicuramente riconducibili ai tributi rientranti nell'Imposta Unica Comunale.

Esse difatti costituiscono il 61,62% del totale (il dato è riferito all'anno 2014).

L'imposta unica comunale (IUC), introdotta – a decorrere dall'anno 2014 – dell'art. 1, comma 639, della legge n. 147/2013, si basa su due presupposti impositivi: il primo, costituito dal possesso di immobili e collegato alla natura e al valore degli stessi, e il secondo, collegato all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali.

La IUC si compone dell'imposta municipale propria (IMU), dovuta dal possessore di immobili, e di una componente riferita ai servizi, che si articola nel tributo per i servizi indivisibili (TASI), a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile, e della tassa sui rifiuti (TARI), destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore.

Ad oggi, le abitazioni principali sono escluse sia dall'IMU che dalla TASI. Fanno tuttavia eccezione delle unità immobiliari classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 che restano assoggettate a entrambe le imposte.

L'IMU, che ha sostituito l'imposta comunale sugli immobili (ICI), ne

ricalca sostanzialmente il presupposto, che è costituito dal possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli. L'imposta si calcola applicando alla base imponibile, costituita dal valore dell'immobile determinato nei modi previsti dalla legge, l'aliquota stabilita per la particolare fattispecie. L'aliquota ordinaria fissata dalla legge per gli immobili diversi dall'abitazione principale è pari allo 0,76%. I comuni possono aumentarla o diminuirla sino a 0,3 punti percentuali: l'aliquota può, pertanto, oscillare da un minimo di 0,46% a un massimo di 1,06%. Per le abitazioni principali non esenti (categorie catastali A/1, A/8 e A/9), invece, l'aliquota stabilita dalla legge è pari allo 0,4% e i comuni possono aumentarla o diminuirla sino a 0,2 punti percentuali: l'aliquota può, pertanto, oscillare da un minimo di 0,2% ad un massimo di 0,6%.

Il presupposto della TASI è costituito dal possesso o dalla mera detenzione a qualsiasi titolo di fabbricati e di aree edificabili, mentre non sono ricompresi nel presupposto impositivo i terreni agricoli.

A decorrere dall'anno 2016, per effetto delle modifiche introdotte dalla legge di stabilità per il 2016 (legge 28 dicembre 2015, n. 208), il possesso o la detenzione di abitazioni principali, ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, non costituisce presupposto per l'applicazione della TASI. Tale esclusione opera non solo nell'ipotesi in cui l'unità immobiliare sia adibita ad abitazione principale dal possessore, ma anche nell'ipotesi in cui sia l'occupante a destinare l'immobile ad abitazione principale (per tal dovendosi intendere il luogo di dimora abituale e di residenza anagrafica del contribuente e della sua famiglia); in tale ultimo caso, l'imposta è dovuta solo dal possessore, che la verserà nella misura percentuale stabilita nel Regolamento oppure, in mancanza di una specifica disposizione del comune, nella misura del 90%.

La TASI presenta la stessa base imponibile dell'IMU; l'aliquota stabilita dalla legge è pari all'1%. I comuni possono disporre la riduzione dell'aliquota sino all'azzeramento della stessa e introdurre specifiche agevolazioni. La normativa prevede, inoltre, che l'aliquota della TASI deve rispettare, 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, vale a dire il 6‰ per l'abitazione principale di categoria catastale A/1, A/8 e A/9 e il 10,6‰ per gli altri immobili.

In sintesi, quindi, il presupposto impositivo dell'IMU e della TASI può essere così schematizzato:

	<i>IMU</i>	<i>TASI</i>
abitazione principale cat. catastali A/2, A/3, A/4, A/5, A/6 e A/7	esclusa	esclusa
abitazione principale cat. catastali A/1, A/8 e A/9	soggetta a imposta	soggetta a imposta
altri fabbricati	soggetti a imposta	soggetti a imposta
fabbricati rurali strumentali	esclusi	soggetti a imposta
aree fabbricabili	soggette a imposta	soggette a imposta
terreni agricoli	soggetti a imposta	esclusi

L'IMU e la TASI non si applicano nella Provincia Autonoma di Bolzano e nella Provincia Autonoma di Trento. In sostituzione di tali tributi, nei comuni della Provincia Autonoma di Bolzano, è stata istituita l'imposta municipale immobiliare (IMI) e in quelli della Provincia Autonoma di Trento l'imposta immobiliare semplice (IMIS).

La TARI, infine, è la tassa dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte suscettibili di produrre rifiuti.

Il gettito derivante dal tributo è destinato ad assicurare la copertura integrale dei costi relativi al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti stessi. Il tributo ha sostituito la TARES, e prima ancora la TIA 2, la TIA 1, e la TARSU. Le tariffe della TARI sono determinate dal Consiglio comunale sulla base dei costi del servizio individuati e classificati nel piano finanziario redatto dal soggetto che svolge il servizio e approvato dallo stesso Consiglio. Nella commisurazione della tariffa per le singole categorie di utenza, il comune può seguire i criteri determinati dal "metodo normalizzato" di cui al d.p.r. n. 158/1999 o, in alternativa, nel rispetto del principio comunitario "chi inquina paga", ripartire i costi tenendo conto delle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte. An-

che nell'ambito della TARI, i comuni, nell'esercizio della propria autonomia regolamentare, possono introdurre agevolazioni ed esenzioni per specifiche fattispecie.

I comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico hanno la facoltà di applicare, in luogo della TARI, una tariffa avente natura di corrispettivo.

1.1.2. *L'IMU*

L'Imposta municipale propria garantisce un gettito pari al 29,45% del totale delle entrate tributarie comunali.

Detta imposta, a partire dal 2012, ha sostituito l'Imposta comunale sugli immobili (ICI) e, per la componente immobiliare, l'IRPEF e le relative addizionali regionali e comunali dovute in riferimento ai redditi fondiari concernenti gli immobili non locati.

Tale onnicomprensività non riguarda gli immobili ad uso abitativo, non locati, situati nello stesso comune nel quale si trova l'abitazione principale. Essi, infatti, oltre ad essere assoggettati all'IMU, concorrono alla formazione della base imponibile dell'IRPEF e delle relative addizionali nella misura del 50%.

Il presupposto dell'IMU è il possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli.

L'abitazione principale, vale a dire l'unità immobiliare in cui il soggetto passivo e il suo nucleo familiare risiedono anagraficamente e dimorano abitualmente, è stata assoggettata all'IMU negli anni 2012 e 2013. A decorrere dall'anno 2014, invece, la legge n. 147/2013 ha stabilito l'abolizione dell'IMU per le abitazioni principali, ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, per le quali resta ferma l'applicazione dell'aliquota ridotta e della detrazione.

Sono equiparate per legge all'abitazione principale:

- le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari, ivi incluse le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa destinate a studenti universitari soci assegnatari, anche in deroga al richiesto requisito della residenza anagrafica;

- 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;
- l'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'art. 28, comma 1, d.lgs. n. 139/2000, dal personale appartenente alla carriera prefettizia, per il quale non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica;
- una sola unità 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 (detta assimilazione opera a decorrere dal 2015).

Il comune, inoltre, ha la facoltà di equiparare all'abitazione principale l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata.

A decorrere dal 2016, invece, non è più prevista la facoltà per il comune di considerare adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare concessa dal soggetto passivo in comodato ai parenti in linea retta di primo grado che la utilizzano come abitazione principale. Per detta unità immobiliare data in comodato è prevista direttamente dalla legge la riduzione del 50% della base imponibile, fatta eccezione per le abitazioni classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 e purché ricorrano le seguenti condizioni:

- il contratto di comodato sia registrato;
- il comodante possieda un solo immobile in Italia;
- il comodante risieda anagraficamente nonché dimori abitualmente nello stesso comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato.

La riduzione della base imponibile si applica anche nel caso in cui il comodante oltre all'immobile concesso in comodato possieda nello stesso comune un altro immobile adibito a propria abitazione principale, ad eccezione delle unità abitative classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

I soggetti passivi dell'imposta sono:

- il proprietario di fabbricati, aree fabbricabili e terreni;
- il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi;
- il coniuge assegnatario della casa coniugale a seguito di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio;
- il concessionario nel caso di concessione di aree demaniali;
- il locatario per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria.

L'imposta si calcola applicando alla base imponibile, costituita dal valore dell'immobile determinato nei modi previsti dalla legge, l'aliquota fissata per la particolare fattispecie.

Per i fabbricati iscritti in catasto il valore è determinato applicando all'ammontare della rendita catastale, rivalutata del 5%, i moltiplicatori previsti dalla legge per le diverse categorie catastali (art. 13, comma 4, del d.l. n. 201/2011). La base imponibile è ridotta al 50% per i fabbricati di interesse storico o artistico e 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 terreni agricoli, anche non coltivati, il valore è costituito dal reddito dominicale rivalutato del 25% e, poi, moltiplicato per 135. Non è più previsto, invece, il moltiplicatore di 75, poiché la legge n. 208/2015 (legge di stabilità 2016) ha esentato, come verrà illustrato successivamente, i terreni agricoli posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1, d.lgs. n. 99/2004, iscritti nella previdenza agricola.

Per le aree fabbricabili la base imponibile è costituita dal valore venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di immissione.

L'aliquota ordinaria stabilita dalla legge per gli immobili diversi dal-

l'abitazione principale è pari allo 0,76% e i comuni possono aumentarla o diminuirla sino a 0,3 punti percentuali: l'aliquota può, pertanto, oscillare da un minimo di 0,46% ad un massimo di 1,06%, salvo che per alcune fattispecie (immobili non produttivi di reddito fondiario, immobili posseduti dai soggetti passivi dell'IRES e immobili locati) per le quali l'aliquota può essere diminuita fino allo 0,4%.

Per le abitazioni principali non esenti (categorie catastali A/1, A/8 e A/9), invece, l'aliquota stabilita dalla legge è pari allo 0,4% e i comuni possono aumentarla o diminuirla sino a 0,2 punti percentuali: l'aliquota può, pertanto, oscillare da un minimo di 0,2% ad un massimo di 0,6%. La legge, inoltre, prevede una detrazione di euro 200, con facoltà per il comune di elevarla fino a concorrenza dell'imposta dovuta.

L'IMU, a decorrere dal 2014, non è dovuta per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita (c.d. beni merce) fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati e per i fabbricati rurali ad uso strumentale.

In aggiunta a queste due fattispecie, ulteriori casi di esenzione dall'IMU sono indicati nell'art. 9, comma 8, primo e secondo periodo, del d.lgs. n. 23/2011, il quale, oltre a prevedere l'esenzione per gli immobili posseduti dallo Stato e dagli altri enti pubblici ivi indicati destinati esclusivamente ai compiti istituzionali, richiama le ipotesi già previste per l'ICI dall'art. 7, comma 1, lett. b), c), d), e), f), h) e i), del d.lgs. n. 504/1992.

Per quanto concerne, in particolare, i terreni agricoli, contemplati alla lett. h) di tale art. 7, in virtù dell'art. 1, comma 13, della legge n. 208/2015, a decorrere dall'anno 2016 sono esenti i terreni agricoli:

- ubicati nei comuni compresi nell'elenco di cui alla circolare del Ministero delle finanze 14 giugno 1993, n. 9 (se accanto all'indicazione del comune è riportata l'annotazione parzialmente delimitato, sintetizzata con la sigla "PD", significa che l'esenzione opera limitatamente ad una parte del territorio comunale);
- posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1, d.lgs. n. 99/2004, iscritti nella previdenza agricola, indipendentemente dalla loro ubicazione;
- ubicati nei comuni delle isole minori di cui all'allegato A annesso alla legge n. 448/2001;

- a immutabile destinazione agrosilvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile.

L'IMU non si applica nella Provincia Autonoma di Bolzano e nella Provincia Autonoma di Trento. In sostituzione di tale tributo, nonché della TASI, nei comuni della Provincia Autonoma di Bolzano è stata istituita l'imposta municipale immobiliare (IMI) e in quelli della Provincia Autonoma di Trento l'imposta immobiliare semplice (IMIS).

1.1.3. *La TASI*

Anche la TASI è stata introdotta, a decorrere dal 2014, dalla legge n. 147/2013 (legge di stabilità 2014), quale imposta facente parte, insieme all'IMU e alla TARI, della IUC.

La contribuzione al gettito tributario della TASI, attestandosi al di sotto del 10% di quella complessiva derivante dalle entrate tributarie (e nello specifico al 9,98%), è di gran lunga inferiore rispetto a quella dell'IMU.

Il presupposto della TASI è il possesso o la detenzione di fabbricati e di aree fabbricabili, con esclusione dell'abitazione principale diversa da quella classificata nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 e dei terreni agricoli.

In passato l'abitazione principale è stata soggetta alla TASI negli anni 2014 e 2015, mentre la legge n. 208/2015 (legge di stabilità 2016) ne ha previsto l'esclusione, uniformando la relativa disciplina a quella dell'IMU, con la conseguenza che tale tipologia di immobile è ora sottratta sia dall'IMU sia dalla TASI.

L'esclusione dalla TASI opera non solo nel caso in cui l'unità immobiliare sia adibita ad abitazione principale dal possessore ma anche nell'ulteriore ipotesi in cui sia l'occupante a destinare l'immobile detenuto ad abitazione principale. In quest'ultimo caso, la TASI è dovuta solo dal possessore, che, ai sensi del comma 681 del medesimo art. 1, verserà l'imposta nella misura percentuale stabilita nel Regolamento dell'anno 2015 oppure, in mancanza di una specifica disposizione del comune, nella misura del 90%.

Quanto alla nozione di abitazione principale rilevante ai fini della TASI, si deve far riferimento alla medesima definizione stabilita per l'IMU dall'art. 13, comma 2, del d.l. n. 201/2011, che la individua nell'unità immobiliare in cui il soggetto passivo e il suo nucleo familiare risiedono anagraficamente e dimorano abitualmente. Valgono, inoltre, le medesime ipotesi di equiparazione per legge o per Regolamento comunale previste per l'IMU dallo stesso art. 13, d.l. n. 201/2011.

La TASI è dovuta dal titolare del diritto reale (proprietario, titolare del diritto di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie) e, nel caso in cui l'immobile sia occupato da un soggetto diverso da quest'ultimo, anche dall'occupante. I due soggetti sono titolari di un'autonoma obbligazione tributaria e l'occupante deve corrispondere l'imposta nella misura, stabilita dal comune nel Regolamento, compresa tra il 10% e il 30%, mentre la restante parte è a carico del titolare del diritto reale. In caso di mancata previsione della percentuale di ripartizione dell'imposta tra i due soggetti, la TASI è dovuta dal titolare del diritto reale nella misura del 90% e dall'occupante nella misura del 10%.

Nelle ipotesi di assimilazione all'abitazione principale l'obbligo di versamento della TASI ricade, invece, interamente sul titolare del diritto reale e non sull'occupante.

In ordine, poi, all'unità immobiliare assegnata dal giudice in caso di separazione, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, il coniuge assegnatario è l'unico soggetto tenuto al versamento della TASI, in quanto, come per l'IMU, deve considerarsi quale titolare del diritto reale di abitazione.

L'imposta si calcola applicando alla base imponibile, che è quella prevista per l'IMU, l'aliquota stabilita dal comune per la particolare fattispecie.

L'aliquota ordinaria stabilita dalla legge per tutti gli immobili soggetti alla TASI è pari all'1%, ma i comuni possono ridurla fino all'azzeramento. Nella determinazione delle aliquote della TASI i comuni incontrano il limite massimo secondo cui la somma delle aliquote della TASI e dell'IMU per ciascuna tipologia di immobile non deve essere superiore all'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'IMU al 31 dicembre 2013, vale a dire il 6‰ per l'abitazione principale classificata nelle ca-

tegorie catastali A/1, A/8 e A/9 e il 10,6‰ per gli altri immobili.

Vi sono, poi, due fattispecie per le quali sono previsti limiti massimi specifici, in particolare:

- per i fabbricati rurali strumentali l'aliquota della TASI non deve in nessun caso superare l'1‰;
- per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, l'aliquota non può eccedere il 2,5‰.

Le ipotesi di esenzione dalla TASI sono indicate nell'art. 1, comma 3, d.l. n. 16/2014, convertito dalla legge n. 68/2014, che prevede, come per l'IMU, l'esenzione per gli immobili posseduti dallo Stato e dagli altri enti pubblici ivi indicati destinati esclusivamente ai compiti istituzionali e per le fattispecie di cui all'art. 7, comma 1, lett. b), c), d), e), f), e i), del d.lgs. n. 504/1992. È, inoltre, prevista l'esenzione per i rifugi alpini non custoditi, i punti d'appoggio e i bivacchi.

Per l'anno 2016, i comuni non possono stabilire aumenti della TASI rispetto alle aliquote applicabili per l'anno 2015. La legge n. 208/2015, infatti, ha previsto, all'art. 1, comma 26, che, *“per l'anno 2016 è sospesa l'efficacia delle deliberazioni degli enti locali nella parte in cui prevedono aumenti dei tributi e delle addizionali attribuiti agli enti locali con legge dello Stato rispetto ai livelli di aliquote o tariffe applicabili per l'anno 2015”*.

Gli enti locali possono, tuttavia, mantenere, per l'anno 2016, con un'espressa delibera, la maggiorazione dello 0,8‰, prevista dalla legge per gli anni 2014 e 2015, a condizione di averla stabilita per tale ultimo anno con riferimento alle fattispecie non esenti dalla TASI nel 2016. Tale maggiorazione consisteva in un ulteriore margine di manovrabilità dello 0,8‰, che poteva essere utilizzato dal comune per aumentare il limite della somma dell'IMU e della TASI (fino al 6,8‰ per l'abitazione principale A/1, A/8 e A/9 e all'11,4‰ per gli altri immobili) oppure per aumentare il limite massimo dell'aliquota della TASI, vigente negli anni 2014 e 2015, elevandola dal 2,5‰, al 3,3‰.

La Legge di Bilancio 2017 (legge n. 232/2016), ha prorogato anche per quest'anno il suddetto blocco e ha confermato, anche per l'anno 2017, la possibilità per i comuni di ribadire (con apposita delibera) la

maggiorazione della TASI (0,8%) già disposta per il 2016, con delibera del consiglio comunale. Quindi anche per l'anno 2017, i comuni che hanno deliberato lo scorso anno la conferma della maggiorazione TASI dello 0,8% già fissata per il 2015, possono continuare a mantenere (anche per il 2017), previa espressa deliberazione del consiglio comunale, la stessa maggiorazione confermata per l'anno 2016.

Anche la TASI, come l'IMU, non si applica nella Provincia Autonoma di Bolzano e nella Provincia Autonoma di Trento. In sostituzione di tale tributo, nonché dell'IMU, nei comuni della Provincia Autonoma di Bolzano è stata istituita l'imposta municipale immobiliare (IMI) e in quelli della Provincia Autonoma di Trento l'imposta immobiliare semplice (IMIS).

1.1.4. *La TARI*

La TARI contribuisce per circa il 22% al gettito tributario degli enti locali.

Anche questo tributo è stato introdotto, a decorrere dal 2014, dalla legge n. 147/2013 (legge di stabilità per il 2014), quale tributo facente parte, insieme all'IMU e alla TASI, della IUC. La TARI ha sostituito la TARES, vigente per il solo 2013 e che, a sua volta, aveva preso il posto di tutti i precedenti prelievi relativi alla gestione dei rifiuti urbani, sia di natura patrimoniale sia di natura tributaria (TARSU, TIA1, TIA2)¹.

I comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico hanno la facoltà di applicare, in luogo della TARI, che ha natura tributaria, una tariffa avente natura di corrispettivo.

Il presupposto della TARI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte operative suscettibili di produrre rifiuti urbani. Sono, invece, escluse dalla TARI le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, nonché le aree comuni condominiali di cui all'art. 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva.

¹V. L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2011.

La TARI è dovuta da chiunque possieda o detenga il locale o l'area e, quindi, dal soggetto utilizzatore dell'immobile. In caso di detenzione breve dell'immobile, di durata non superiore a sei mesi, invece, la tassa non è dovuta dall'utilizzatore ma resta esclusivamente in capo al possessore (proprietario o titolare di usufrutto, uso, abitazione o superficie). In caso di pluralità di utilizzatori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria.

Il tributo è corrisposto in base a tariffa riferita all'anno solare e commisurata tenendo conto dei criteri determinati dal "metodo normalizzato" di cui al d.p.r. n. 158/1999. In alternativa a tale metodo, il comune, nel rispetto del principio comunitario "chi inquina paga", può ripartire i costi tenendo conto delle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte nonché al costo del servizio sui rifiuti.

Le tariffe della TARI devono assicurare, in ogni caso, la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio relativi al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti. Esse sono determinate con delibera del Consiglio comunale sulla base dei costi individuati e classificati nel piano finanziario, redatto dal soggetto che svolge il servizio e approvato dallo stesso Consiglio.

La metodologia tariffaria si articola, in particolare, nelle seguenti fasi fondamentali:

- a) individuazione e classificazione dei costi del servizio;
- b) suddivisione dei costi tra fissi e variabili;
- c) ripartizione dei costi fissi e variabili in quote imputabili alle utenze domestiche e alle utenze non domestiche;
- d) calcolo delle voci tariffarie, fisse e variabili, da attribuire alle singole categorie di utenza, in base alle formule e ai coefficienti indicati dal metodo.

Il piano finanziario (fasi a e b), dunque, individua e classifica i costi che devono essere coperti con le entrate della TARI. La delibera di approvazione delle tariffe (fasi c e d), invece, è finalizzata a ripartire i costi indicati dal piano finanziario tra gli utenti, in conformità alle regole contenute nel metodo normalizzato e, pertanto, a determinare le voci tariffarie da applicare alle diverse utenze. Queste ultime si distinguono

in domestiche e non domestiche: le prime sono costituite soltanto dalle abitazioni familiari e le seconde ricomprendono tutte le restanti utenze (attività commerciali, industriali, professionali e produttive in genere).

In materia di TARI il comune ha facoltà di introdurre agevolazioni ed esenzioni, oltre che negli specifici casi individuati dalla legge (abitazioni con unico occupante; abitazioni e locali per uso stagionale; abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano la dimora, per più di sei mesi all'anno, all'estero; fabbricati rurali ad uso abitativo), anche in ulteriori ipotesi definite dal comune nell'esercizio della propria autonomia regolamentare.

Le scadenze di pagamento della TARI sono determinate dal comune prevedendo di norma almeno due rate a scadenza semestrale.

Si evidenzia che alla TARI non si applica il divieto di aumento stabilito, per l'anno 2016, per tutti gli altri tributi comunali dall'art. 1, comma 26, della legge n. 208/2015 (legge di stabilità 2016).

1.1.5. *I tributi non rientranti nell'Imposta Unica Comunale*

La restante parte del gettito tributario dei Comuni italiani deriva da una serie di ulteriori prelievi aventi variegati presupposti impositivi. Tra essi, oltre all'addizionale comunale all'IRPEF, che porta nelle casse degli enti locali oltre quattro miliardi di euro (corrispondente ad una quota dell'11% del totale delle entrate tributarie), opportuno menzionare:

- l'imposta di scopo (0,02%);
- l'imposta di soggiorno (0,54%);
- l'imposta comunale sulla pubblicità (0,82%);
- il canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari (0,09%);
- la tassa per l'occupazione degli spazi ed aree pubbliche (0,66%).

1.1.6. *Addizionale comunale all'IRPEF*

I comuni possono istituire, ai sensi dell'art. 1, d.lgs. n. 360/1998, un'addizionale all'IRPEF, fissandone l'aliquota in misura non eccedente

lo 0,8%, salvo deroghe espressamente previste dalla legge².

A decorrere dall'anno 2007, inoltre, è stata riconosciuta ai comuni la facoltà d'introdurre una soglia d'esenzione dal tributo in presenza di specifici requisiti reddituali: in tal caso, l'addizionale non è dovuta qualora il reddito sia inferiore o pari al limite stabilito dal comune, mentre la stessa si applica al reddito complessivo nell'ipotesi in cui il reddito superi detto limite.

I comuni possono stabilire un'aliquota unica oppure una pluralità di aliquote differenziate tra loro, ma in tale ultima eventualità queste devono necessariamente essere articolate secondo i medesimi scaglioni di reddito stabiliti per l'IRPEF nazionale, nonché diversificate e crescenti in relazione a ciascuno di essi.

L'addizionale è dovuta al comune nel quale il contribuente ha il domicilio fiscale alla data del 1° gennaio dell'anno cui si riferisce il pagamento dell'addizionale stessa. L'imposta è calcolata applicando l'aliquota fissata dal comune al reddito complessivo determinato ai fini IRPEF, al netto degli oneri deducibili, ed è dovuta solo se per lo stesso anno risulta dovuta l'IRPEF stessa, al netto delle detrazioni per essa riconosciute e del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero.

Il versamento dell'addizionale è effettuato in acconto e a saldo, unitamente al saldo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. L'acconto è stabilito nella misura del 30% dell'addizionale ottenuta applicando l'aliquota fissata dal comune per l'anno precedente al reddito imponibile IRPEF dell'anno precedente.

1.1.7. *Imposta di scopo*

L'ISCOP³, Imposta Straordinaria per le Opere Pubbliche, è un tributo comunale di scopo istituito con la Legge Finanziaria del 2007, modificata dal decreto attuativo sul federalismo fiscale municipale (art. 6, d.lgs. n. 23/2011) e infine definitivamente confermata dall'art. 1, comma 706 della Legge di Stabilità 2014.

² Roma Capitale, che, a decorrere dall'anno 2011, può stabilire un'aliquota fino allo 0,9%

³ Per un approfondimento, in dottrina, L. DEL FEDERICO, *Tributi di scopo e tributi paracomunitativi: esperienze italiana ed europea. Ipotesi di costruzione del prelievo*, in *Trib. Loc. e reg.*, 2007, p. 181; ID., *Profili evolutivi dei tributi di scopo nella finanza locale*, in *Trib. Loc. e reg.*, 2013, p. 33.

Con l'imposta di scopo si è data la possibilità ai Comuni di istituire, per un massimo di 10 anni, un ulteriore tributo destinato esclusivamente a finanziarie, fino al 30% del costo, opere pubbliche specificate e determinate all'interno del Regolamento di attuazione.

La legge n. 296/2006 (Legge Finanziaria 2007) ha individuato tassativamente le opere pubbliche il cui costo può, in parte, essere finanziato dall'imposta di scopo:

- opere per il trasporto pubblico urbano;
- opere viarie, con l'esclusione della manutenzione straordinaria ed ordinaria delle opere esistenti;
- opere particolarmente significative di arredo urbano e di maggior decoro dei luoghi;
- opere di risistemazione di aree dedicate a parchi e giardini;
- opere di realizzazione di parcheggi pubblici;
- opere di restauro;
- opere di conservazione dei beni artistici e architettonici;
- opere relative a nuovi spazi per eventi e attività culturali, allestimenti museali e biblioteche;
- opere di realizzazione e manutenzione straordinaria dell'edilizia scolastica (art. 1, comma 149).

L'imposta di scopo è determinata applicando alla base imponibile dell'IMU un'aliquota fissa dello 0,5‰.

Ad oggi l'imposta di scopo è stata deliberata dai seguenti Comuni: Caserta, Castellabate, Cesenatico, Lauro, Matelica, Melilli, Misano Adriatico, Morciano di Romagna, Morfasso, Nocera Terinese, Occhiobello, Pisa, Ponte di Legno, Posina, Povegliano Veronese, Rimini, Rivisondoli, Roccaraso, Soverato, Vignola.

1.1.8. *L'imposta di soggiorno*

L'art. 4, comma 1, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 prevede che *“I comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni nonché i comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte possono istituire, con deliberazione del consiglio, un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio, da applicare, 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, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali e ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali”.

L'imposta di soggiorno, nella formulazione del citato art. 4, d.l. n. 23/2011⁴, colpisce, quale manifestazione di capacità contributiva da assoggettare a specifico prelievo comunale, i turisti pernottanti nelle strutture recettive (coloro che alloggiano).

Rimanevano estranei al prelievo i c.d. escursionisti giornalieri.

Il legislatore è quindi successivamente intervenuto sul disposto dell'art. 4, d.l. n. 23/2011, introducendo con il d.l. 16 marzo 2012, n. 16 (convertito con la legge 26 aprile 2012) il comma 3 bis del predetto art. 4 stabilendo che *“I comuni che hanno sede giuridica nelle isole minori e i comuni nel cui territorio insistono isole minori possono istituire con regolamento da adottare ai sensi dell'art. 52 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, in alternativa all'imposta di soggiorno di cui al comma 1 del presente articolo, un'imposta di sbarco, da applicare fino a un massimo di euro 1,50, da riscuotere, unitamente al prezzo del biglietto, da parte delle compagnie di navigazione che forniscono collegamenti marittimi di linea”.*

Il quadro normativo si dimostra, però poco coerente nel non riconoscere alcun rilievo alle regioni, nonostante il potere di legislazione concorrente a quella statale in materia di valorizzazione dei beni culturali e ambientali, e la competenza propria dell'ente regione in materia turistica riconosciutagli in via indiretta dall'art. 117 Cost. Proprio tale difetto strutturale di coordinamento e disciplina a territorio vasto, accompagnata dalla mancata emanazione del Regolamento governativo, ha comportato l'applicazione del tributo a macchia di leopardo, legittimando le giuste osservazioni delle associazioni rappresentative le strutture turistiche sulla mancanza di un coordinamento nazionale e/o regionale e nel contempo alimentando quel contenzioso amministrativo frutto della incompletezza della legislazione nazionale e della mancata emissione del Regolamento presidenziale di attuazione. Una regola che dovrebbe avere una portata di carattere generale e di omogeneità nell'ambito della facilitazione per i turisti pernottanti ovvero per i soggetti passivi del tributo, è

⁴In dottrina C. VERRIGNI, *La nuova imposta di soggiorno ed i primi orientamenti della giurisprudenza amministrativa*, in *Riv. it. dir. tur.*, 2012, p. 691; P. MIRTO, *L'applicazione dell'imposta di soggiorno tra assenza di norme attuative e primi pronunciamenti giurisprudenziali*, in *Trib. Loc. e reg.*, 2012, p. 34.

quella sulle modalità e termini per il pagamento dell'imposta. Una regola comune potrebbe essere quella della corresponsione del prelievo tramite le stesse modalità e tempistica del pagamento del compenso all'albergatore, quale che ne sia la forma adoperata (moneta elettronica, bonifico, contante, assegno), anche se accomunare i tempi e i modi del pagamento del tributo a quello del corrispettivo dovuto per il periodo di alloggio potrebbe indurre della criticità, qualora il pagamento dell'alloggio fosse differito o addirittura non avvenuto. Preferibile è quindi si stabilisca che il pagamento dell'imposta deve avvenire non oltre la giornata del check out dalla struttura ricettiva. Anche il successivo riversamento delle somme riscosse a titolo di imposta dal gestore all'ente impositore dovrebbe avere tempi e modalità eguali su tutto il territorio comunale.

Come statuito dalla Corte costituzionale⁵, indipendentemente dal *nomen iuris* utilizzato dalla normativa specifica, i criteri che identificano il "tributo" consistono nella doverosità della prestazione e nel collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento a un presupposto economicamente rilevante.

Indiscutibilmente l'imposta di soggiorno è una sorta di entrata di scopo, sebbene sostanzialmente differente dalla disciplina prevista dall'art. 6 del d.lgs. n. 23/2011. Invero la finalità prevista dalla specifica disciplina dell'imposta di soggiorno di destinazione del gettito (per finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali e ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali), prevede un così variegato ambito di riferimento che sebbene vincoli la spesa del gettito, si differenzia dall'imposta di scopo sia perché non si applica sulla base imponibile dell'IMU sperimentale (prima dell'ICI) e anche perché l'art. 6, d.lgs. n. 23/2011 impone la specifica individuazione delle opere pubbliche che ben potrebbero essere non destinate allo sviluppo e sostegno del turismo. Inoltre l'imposta di scopo *ex* art. 6, d.lgs. n. 23/2011 prevede una durata massima di applicazione dell'imposta di dieci anni (la durata, introdotta in modo maldestro, è una facoltà accordata al comune) e l'obbligo di restituzione nel caso di mancato inizio dell'opera entro due anni dalla data prevista del progetto esecutivo.

⁵ Sentenza 14 marzo 2008, n. 64.

Tali limitazioni non sono previste in tema d'imposta di soggiorno sebbene la precipua destinazione del gettito esclude il finanziamento di tutti quegli interventi non oggettivamente finalizzati alla valorizzazione turistica comunale.

L'imposta di soggiorno non è un'entrata tributaria del Comune (o dell'Unione) di libera spesa ma è vincolata *ex lege* al finanziamento di opere e servizi a sostegno dell'attrattiva turistica del territorio dell'ente impositore.

La bozza ufficiale di Regolamento presidenziale (che non è stato però mai emanato), suggeriva quali campi di intervento almeno uno fra:

- a) progetti di sviluppo degli itinerari tematici e dei circuiti di eccellenza, anche in ambito intercomunale, con particolare riferimento alla promozione del turismo culturale di cui l'art. 24 ss. del Codice del turismo approvato con d.lgs. 23 maggio 2011, n. 79;
- b) ristrutturazione e adeguamento delle strutture e dei servizi destinati alla fruizione turistica, con particolare riguardo all'innovazione tecnologica, agli interventi ecosostenibili e a quelli destinati al turismo accessibile;
- c) interventi di manutenzione e recupero dei beni culturali, paesaggistici, ambientali ricadenti nel territorio comunale rilevanti per l'attrazione turistica, ai fini di garantire una migliore e adeguata fruizione;
- d) sviluppo di punti di accoglienza e informazione e di sportelli di conciliazione per i turisti;
- e) cofinanziamento di interventi promozionali da realizzarsi in collaborazione con la regione e gli enti locali;
- f) incentivazione di progetti volti a favorire il soggiorno di giovani, famiglie e anziani presso le strutture ricettive, ubicate nel territorio comunale, durante i periodi di bassa stagione;
- g) incentivazione all'adeguamento delle strutture ricettive e dei servizi pubblici e privati all'accesso degli animali domestici e ristrutturazione con adeguamento delle stesse strutture ai fini all'accesso di animali domestici di supporto ai disabili e ai non vedenti;
- h) progetti e interventi destinati alla formazione e all'aggiornamento delle figure professionali operanti nel settore turistico, con particolare attenzione allo sviluppo dell'occupazione giovanile;
- i) finanziamento delle maggiori spese connesse ai flussi turistici.

1.1.9. Imposta comunale sulla pubblicità

Il presupposto dell'imposta comunale sulla pubblicità, sono contenute nell'art. 5, d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, che disciplina il presupposto dell'imposta. In base a questa norma *“La diffusione di messaggi pubblicitari effettuati 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 è soggetta all'imposta sulla pubblicità prevista nel presente decreto. 2. 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”*.

Il presupposto dell'imposta, dunque, è individuato dall'art. 5 nella diffusione dei soli messaggi divulgati nell'esercizio di un'attività economica realizzati quindi al fine di promuovere la domanda di beni o servizi, ovvero finalizzati a migliorare l'immagine del soggetto pubblicizzato. In altri termini, il fatto rilevante ai fini dell'imposta va ravvisato nella diffusione di messaggi pubblicitari intesi nel normale significato del termine, con l'esclusione di tutte le forme di comunicazione prive di contenuto pubblicitario – quali ad esempio le forme di comunicazione ideologica – o comunque non ricollegabili ad alcun interesse economico. La diffusione è assoggettata ad imposizione, solo se effettuata attraverso forme di comunicazioni visive o acustiche (diverse da quelle per le quali è dovuto il diritto sulle pubbliche affissioni) in luoghi pubblici o aperti al pubblico o che sia da tali luoghi percepibile.

In merito al presupposto dell'imposta, la giurisprudenza di legittimità⁶, ha stabilito che, giusto quanto contenuto nell'art. 5, d.lgs. 15 novembre 1993, n. 597, l'oggetto dell'imposta comunale sulla pubblicità è il mezzo da utilizzare per la diffusione dei messaggi pubblicitari e non la sua effettiva utilizzazione a tal fine.

Il tributo viene calcolato alla superficie del mezzo pubblicitario le tariffe fissate dal Consiglio Comunale con apposita deliberazione.

⁶ Corte di Cassazione, Sez. V, 1° aprile 2004, n. 6446, in *Dir. e giust.*, 2004, p. 44, con nota di S. PETILLO, *L'imposta comunale di pubblicità, La Corte “sana” l'ambigua formula della legge*.