



**ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA**

**TRIBUTI LOCALI
SPAZI DI AUTONOMIA DEI COMUNI
PER FAVORIRE L'ATTRATTIVITA' DEL TERRITORIO**

Ottobre 2018

Commissione di Studio Enti Pubblici
dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di
Genova e Chiavari

Consigliere delegato Dott. Marcello Pollio

A cura di
Dott. Marco Rossi

INDICE:

<i>PREMESSA E QUADRO DI RIFERIMENTO</i>	3
<i>GLI SPAZI DI AUTONOMIA IMPOSITIVA COMUNALE</i>	4
<i>GLI SPAZI DI AUTONOMIA IMPOSITIVA COMUNALE</i>	5
<i>BLOCCO DELLA LEVA FISCALE</i>	6
<i>DISCIPLINA TRANSITORIA</i>	7
<i>PRESUPPOSTO SOGGETTIVO</i>	7
<i>AGEVOLAZIONI E CONTRIBUTIONI</i>	7
<i>MOTIVAZIONE DELLE SCELTE</i>	8
<i>LE SCELTE SULLA FISCALITÀ IMMOBILIARE</i>	8
<i>LE SCELTE IN ORDINE AGLI ALTRI TRIBUTI LOCALI</i>	10

PREMESSA E QUADRO DI RIFERIMENTO

Il presente documento è finalizzato ad individuare gli spazi di autonomia utilizzabili da parte degli enti comunali nell'applicazione dei tributi locali di loro competenza, nella prospettiva di favorire l'attrazione e lo sviluppo delle attività produttive nell'ambito dei rispettivi territori mediante il riconoscimento di apposite agevolazioni o riduzioni.

Rispetto a tale questione è utile sottolineare preliminarmente, per inquadrare in modo sistematico le considerazioni che seguono, che la pressione fiscale gravante sulle attività economico-produttive deriva precipuamente dalla tassazione di livello statale (centrale) piuttosto che dalla fiscalità locale, che di converso presenta un'incidenza più limitata.

Di conseguenza, l'autonomia di scelta esercitabile da parte di un'amministrazione comunale è destinata inevitabilmente a produrre un effetto tendenzialmente contenuto rispetto al livello di tassazione che interessa tali attività, proprio in funzione del quadro, anche di livello costituzionale, che definisce l'autonomia tributaria riconosciuta agli enti locali.

L'art. 119 della Carta Costituzionale, infatti, recita testualmente quanto segue:

«I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea.»

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e 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 compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio.»

Tale disposizione deve essere raccordata e combinta, peraltro, con la previsione contenuta nell'art. 23 sempre della carta fondamentale, secondo il quale «Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge» che, esplicitamente, ha introdotto una riserva di legge in relazione alla disciplina tributaria, che assume particolare rilievo (nella fattispecie) per la circostanza che le amministrazioni locali non hanno autonomia legislativa.

Dalla combinazione delle due disposizioni risulta, conseguentemente, che i comuni non possono istituire tributi, ma possono solo ed esclusivamente integrare la disciplina di tributi istituiti in forza dell'esercizio del potere legislativo, nei limiti dei margini di manovra che sono progressivamente individuati da parte delle disposizioni rilevanti.

GLI SPAZI DI AUTONOMIA IMPOSITIVA COMUNALE

Sul piano legislativo, in tale quadro di riferimento, assume decisiva importanza la previsione contenuta nell'art. 52 del D.Lgs. 446/1997, secondo la quale *«le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti»*.

Tale disposizione è, infatti, destinata a delimitare le possibilità, da parte degli enti locali, di intervenire nell'applicazione e nella declinazione della normativa tributaria, dal momento che è affermato specificamente che essi possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione:

- a) delle fattispecie imponibili;
- b) dei soggetti passivi;
- c) dell'aliquota massima dei singoli tributi.

Nondimeno, l'interpretazione dottrinale e giurisprudenziale, ha desunto ulteriori principi a cui devono, comunque, attenersi gli enti comunali nell'esercizio della propria autonomia tributaria, al fine di delimitare correttamente il perimetro di manovra concretamente spendibile.

Pertanto, sulla base delle interpretazioni prevalenti, gli enti locali (in applicazione proprio dei principi recati dal D.lgs. 446/1997) non possono, in forza della riserva di legge prevista dalla Carta fondamentale (si veda il recentissimo parere della Sezione Regionale di Controllo della Lombardia n° 140/2018):

- introdurre sanzioni più elevate o con presupposti diversi da quelli indicati puntualmente nell'ambito delle disposizioni di legge;

- definire delle deroghe alle disposizioni e norme che delineano il quadro di riferimento della giurisdizione;
- limitare e ridurre le agevolazioni ed esenzioni previste da norme di legge;
- disporre esenzioni oltre quelle di legge;
- ridurre i termini per la richiesta di rimborso delle somme indebitamente pagate;
- ampliare i termini di decadenza e prescrizione stabiliti per l'accertamento, la liquidazione e la riscossione dei tributi;
- aggravare gli adempimenti a carico dei contribuenti rispetto a quelli previsti dalla legge;
- non rispettare e tutelare dei principi generali dell'ordinamento tributario previsti dallo Statuto dei diritti del contribuente;
- non rispettare i principi fissati dal diritto comunitario.

In tale perimetro e contesto applicativo devono quindi essere ricondotte le eventuali scelte dei comuni in relazione all'applicazione della normativa tributaria, nella prospettiva della migliore declinazione della disciplina rispetto alle finalità che si intendono perseguire.

Ne consegue che, in ogni caso, trattasi di un quadro normativo tendenzialmente restrittivo, che limita in modo significativo gli spazi di autonomia spettanti alle amministrazioni comunali ai fini dell'applicazione della normativa tributaria.

GLI SPAZI DI AUTONOMIA IMPOSITIVA COMUNALE

L'impatto delle scelte operate dall'ente locale in materia tributaria, nei limiti del perimetro di azione in precedenza descritto, può risultare fortemente diversificato in funzione della specifica tipologia di tributo preso in considerazione.

Da una parte, infatti, vi sono alcuni tributi (come l'Imposta Municipale Propria) che risultano modulabili con effetti immediati e diretti sul gettito a prescindere da una correlazione con la spesa che l'ente locale intende finanziare mediante l'applicazione di tale imposta.

In questa ipotesi, l'ente locale effettua un'opzione in termini di applicazione del tributo che si ripercuote sulle capacità di spesa o nelle modalità di realizzazione delle entrate, ma senza una corrispondenza con la spesa correlata, con la conseguenza che la rimodulazione del gettito a favore di una determinata categoria di contribuenti o in funzione di una specifica fattispecie non impone la redistribuzione del (minor) gettito sui restanti contribuenti.

Dall'altra parte, invece, alcuni tributi (come la Tassa sui Rifiuti) sono modulabili ferma restando la correlazione con la specifica spesa che deve essere finanziata mediante il ricorso a tale entrata, con la conseguenza che eventuali scelte che producono una riduzione del gettito necessariamente implicano la compensazione a livello di singolo tributo, mediante l'inasprimento della pressione fiscale sui contribuenti che non rientrano nel beneficio introdotto.

Degli aspetti indicati occorre quindi tenere adeguatamente conto nella definizione ed attuazione delle politiche tributarie da parte delle amministrazioni comunali, nella prospettiva di assicurare scelte realmente efficaci in relazione agli spazi di discrezionalità che sono loro assegnati in funzione del quadro normativo di volta in volta esistente.

BLOCCO DELLA LEVA FISCALE

A quest'ultimo proposito merita pure ricordare, per completezza, come il legislatore da alcuni anni abbia inteso vincolare (a partire dal periodo 2016) la possibilità, proprio da parte degli enti comunali, di ricorrere alla leva fiscale per il conseguimento di maggiori risorse, con l'effetto di impedire l'utilizzo della manovra tributaria ad oggi fino a tutto il 2018 (sono escluse dal blocco, peraltro, le entrate di natura extra-tributaria, legate essenzialmente ai servizi prestati).

Fa eccezione, in ogni caso, l'applicazione della Tassa sui Rifiuti (TARI), proprio per le caratteristiche in precedenza indicate, che necessariamente devono tradursi nella piena copertura del piano economico-finanziario, senza consentire la determinazione di tariffe che comportino una riduzione o un'eccedenza del costo del servizio.

In ogni caso, le scelte adottate in vista dell'attuazione di una disciplina agevolativa indicata devono essere coerentemente e formalmente inserite nell'ambito del quadro normativo esistente mediante appositi

provvedimenti finalizzati a introdurre le modifiche normative ritenute opportune, all'interno della disciplina definita dalle singole amministrazioni locali (mediante specifiche deliberazioni consiliari).

DISCIPLINA TRANSITORIA

Peraltro, risulta preferibile definire una disciplina agevolativa transitoria, limitata ad un arco temporale specificamente individuato, nella prospettiva di garantire un effetto realmente incentivante ma altresì di evitare il consolidamento di benefici che potrebbero determinare conseguenze dal punto di vista più strettamente erariale (ad esempio individuando il triennio quale arco temporale).

PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

Così procedendo, deve essere prestata particolare attenzione all'individuazione del criterio o della circostanza (legata al trasferimento della sede legale, all'avvio di un'iniziativa imprenditoriale, all'apertura di un'unità locale) che costituisce il presupposto che permette di fruire del beneficio specificamente previsto dalla disciplina agevolativa, anche allo scopo di evitare possibili comportamenti elusivi, finalizzati a sfruttare (illegittimamente) l'opportunità da parte di soggetti che solo formalmente soddisfano i requisiti di volta in volta individuati.

A quest'ultimo fine, ad evidenza, devono essere garantite adeguate forme di controllo mediante il ricorso ad elementi del tutto oggettivi ed ampiamente verificabili, in grado di consentire in modo inequivocabile la sussistenza dei presupposti che permettono l'accesso al beneficio definito.

Da tale punto di vista, di conseguenza, è necessario puntualmente individuare se il beneficio spetta esclusivamente alle nuove iniziative produttive ovvero anche alle ipotesi di ri-localizzazione produttiva, nella prospettiva non solo di stimolare l'avvio di nuove iniziative ma altresì di attrarre, sul territorio, iniziative produttive avviate altrove.

AGEVOLAZIONI E CONTRIBUTIONI

E' importante sottolineare, per completezza, come una soluzione alternativa, concretamente adottabile, potrebbe tradursi non tanto nel riconoscimento di agevolazioni dal punto di vista dell'applicazione della disciplina dei tributi locali quanto nell'attribuzione di apposite contribuzioni, in funzione del carico fiscale sopportato.

Quest'ultima scelta, pur non apparendo certamente illegittima in astratto, pone alcune criticità dal punto di vista più squisitamente giuridico-amministrativo, dal momento che trasformerebbe l'agevolazione tributaria in una

contribuzione e richiederebbe l'incardinamento nell'ambito delle disposizioni che, in applicazione anche di regole di trasparenza, definiscono le modalità di attribuzione di sovvenzioni ed altri vantaggi economici a favore dei possibili beneficiari.

In ogni caso, deve essere ribadito che qualsiasi scelta inerente il riconoscimento di agevolazioni in ambito tributario deve essere operata garantendo il mantenimento degli equilibri finanziari e di cassa degli enti comunali, anche allo scopo di evitare possibili riflessi laddove il minore gettito così conseguito possa comportare conseguenze negative in ordine alle risorse effettivamente disponibili.

MOTIVAZIONE DELLE SCELTE

Fermo restando quanto sopra, peraltro, deve essere sottolineata l'esigenza sia di assicurare un'adeguata motivazione alle scelte compiute (in funzione del beneficio diretto e indiretto conseguente all'attrazione di investimenti di carattere produttivo) sia di garantire appropriate forme di controllo rispetto alla fruizione dei benefici individuati, allo scopo di escludere possibili applicazioni fraudolente o elusive.

In tale quadro di riferimento si collocano le scelte dell'ente ai fini dell'applicazione della normativa tributaria che, in prima approssimazione, dovrà delimitare l'ambito soggettivo, al fine di individuare le fattispecie concretamente agevolabili tenendo conto che la fiscalità locale è prevalentemente focalizzata sugli immobili.

A tale proposito, pertanto, il presupposto soggettivo di applicazione dell'agevolazione potrà scaturire dalla considerazione, a seconda delle operazioni che si intendono incentivare:

- a) dell'avvio dell'attività d'impresa, come risultante dalle iscrizioni camerali ovvero dall'accensione della partita Iva, in funzione dell'assunzione di un'iniziativa imprenditoriale;
- b) dell'apertura di un'unità locale dell'attività d'impresa, come risultante dalle iscrizioni camerali; in funzione dell'assunzione di una scelta legata all'ampliamento della presenza produttiva sul territorio comunale.

LE SCELTE SULLA FISCALITÀ IMMOBILIARE

In ogni caso, ad evidenza, l'agevolazione potrà riguardare preferibilmente la fiscalità immobiliare e gli immobili destinati allo svolgimento dell'attività produttiva, a prescindere (preferibilmente) da un requisito di semplice possesso e naturalmente con eccezione degli immobili civili.

In proposito, assumono particolare importanza:

- 1) i fabbricati di categoria D (di carattere produttivo), per cui la normativa prevede la riserva – ai fini IMU - di una quota di gettito corrispondente ad un'aliquota pari al 7,6 per mille del valore imponibile a favore dello stato, con facoltà dei comuni di variare in aumento l'aliquota complessiva nella misura del 3 per mille (in forza di quanto previsto dall'art. 1, comma 380, lett. f) e g) della L. 228/2012); ai fini della TASI, invece, l'aliquota base dell'1 per mille può essere ridotta fino all'azzeramento da parte delle amministrazioni comunali, ovviamente con un conseguente gettito;
- 2) gli immobili posseduti da soggetti passivi IRES, per cui la normativa prevede – ai fini IMU - un'aliquota ordinaria nella misura del 7,6 per mille modulabile, da parte dei comuni e con apposita scelta, tra il 4 per mille ed il 10,6 per mille; ai fini della TASI, invece, l'aliquota base dell'1 per mille può essere ridotta fino all'azzeramento da parte delle amministrazioni comunali, ovviamente con un conseguente gettito.

Alla luce dell'autonomia spettante alle singole amministrazioni comunali, avuto riguardo ai margini di manovra come risultanti dall'interpretazione delle condizioni di autonomia, è possibile delineare come, il quadro normativo indicato, consenta di riconoscere forme agevolative rispetto all'applicazione dell'IMU e della TASI nei limiti specificamente indicati.

In particolare, osservando le due fattispecie indicate, è possibile ipotizzare che un'amministrazione comunale, in relazione alle condizioni soggettive specificamente identificate ed all'arco temporale puntualmente individuato, provveda a definire le seguenti agevolazioni:

- a) per i fabbricati di categoria D, l'azzeramento della fiscalità locale in termini di IMU e TASI, mediante la non applicazione della maggiorazione e la definizione per un certo periodo di un'aliquota pari a zero ai fini della TASI;
- b) per gli immobili posseduti da soggetti passivi IRES la definizione di un'aliquota pari al 4 per mille per gli immobili che rientrano puntualmente nelle fattispecie agevolate, tenuto conto delle scelte eseguite.

LE SCELTE IN ORDINE AGLI ALTRI TRIBUTI LOCALI

Nella medesima prospettiva e rispettando i principi in precedenza indicati risulta altresì possibile procedere al riconoscimento di agevolazioni e riduzioni anche in relazione agli altri tributi comunali (cd. "minori") nella prospettiva di favorire l'attrattività, dal punto di vista tributario, del territorio al fine di incentivare la ri-localizzazione delle attività produttive.

* * * * *