

## **Il blocco dei tributi locali**

L'articolo 1 comma 123 della legge di stabilità 2011 riconferma il blocco degli aumenti dei tributi locali ad eccezione della tassa rifiuti.

A differenza di quanto disciplinato dall'art. 77-bis comma 30 del d.l. 112/2008, secondo cui il blocco aveva una durata delimitata al triennio 2009-2011 ovvero sino all'attuazione del federalismo fiscale se precedente all'anno 2011, l'articolo 1 comma 123 della legge di stabilità ha disposto la sospensione del potere di aumentare le entrate tributarie ad un generico e non ben definito orizzonte temporale. La norma, infatti stabilisce che tale blocco durerà fino all'attuazione del federalismo fiscale. Pertanto, tenendo conto della bozza di decreto sul federalismo municipale approvato nella seduta del consiglio dei ministri del 4 agosto 2010, l'estensione del blocco all'aumento dei tributi locali si dovrebbe protrarre fino a tutto il 2013.

Durante questo periodo, è sospeso il potere delle regioni e degli enti locali di deliberare aumenti dei tributi, delle addizionali, delle aliquote ovvero delle maggiorazioni di aliquote di tributi ad essi attribuiti con legge dello Stato.

Il blocco riguarda anche l'istituzione dell'addizionale comunale IRPEF per gli enti che non l'hanno ancora istituita. Il legislatore ha infatti inteso rendere statica la situazione di fiscalità locale e in quest'ottica, l'istituzione dell'addizionale comunale IRPEF viene intesa come un aumento che alla luce delle nuove disposizioni non è ammissibile. Questa precisazione arriva dalla Corte dei Conti Lombardia, con parere n. 74/2008.

Non solo, le interpretazioni espresse dalle sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti prevedono un blocco all'aumento dei tributi non solo diretto attraverso l'aumento di aliquote e tariffe ma anche indiretto attraverso l'adozione di qualsiasi deliberazione che si traduca in concreto in un incremento della pressione fiscale. Si pensi, ad esempio, alla revoca delle agevolazioni ICI disposte sotto forma di maggiori detrazioni oppure all'annullamento della soglia di esenzione dell'addizionale comunale IRPEF.

Il blocco all'aumento dei tributi, per gli enti locali non si applica in quanto

espressamente indicato nell'articolo 1 comma 123 della legge di stabilità:

- agli aumenti relativi alla tassa sui rifiuti solidi urbani;
- agli aumenti dei tributi previsti dal comune di Roma per il piano di rientro ed elencati nei commi da 14 a 18 dell'articolo 14 del d.l. 78/2010.

Per quanto concerne la tariffa di igiene ambientale (TIA) sia la TIA1 sia la TIA2 sono esclusi dal blocco all'aumento tributario in quanto:

- la TIA2, se si decide di istituirla, per espressa previsione normativa (art. 14 comma 33 del D.L. 78/2010) ha natura patrimoniale e quindi non soggiace a tale blocco;
- la TIA1, se si aderisce alla tesi fornita dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 3/2010, ha natura patrimoniale e quindi non soggiace al blocco come la TIA2. Qualora, invece, si aderisce alla qualificazione tributaria dell'entrata secondo quanto indicato dalla sentenza n. 238/2009 della Corte Costituzionale, non si capirebbe quale possa essere la ragione per discriminare la TIA1 rispetto alla TARSU escludendo pertanto anche la TIA1 dal regime di blocco.

L'eventuale sostituzione dell'imposta sulla pubblicità con il canone di autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari, previsto dall'articolo 62 del D.Lgs. 446/97, rimane soggetto al blocco imposto dall'art. 1 comma 123 della legge di stabilità in quanto la Corte Costituzionale con la sentenza n. 141/2008 ha qualificato come entrata tributaria il canone di autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari.

L'eventuale sostituzione, invece, della tassa occupazione suolo pubblico con la COSAP, previsto dall'articolo 63 del D.Lgs. 446/97, è invece escluso dal blocco imposto dall'art. 1 comma 123 della legge di stabilità in quanto la Corte Costituzionale con la sentenza n. 64/2008 ha qualificato tale entrata come entrata patrimoniale.

Il blocco dei tributi non si applica invece, agli aumenti dei valori delle aree fabbricabili ai fini ICI determinati ai sensi del D.Lgs. 446/97 (deliberazione della Corte dei Conti Lombardia deliberazione n. 1004/2009). In questo caso, infatti, l'aumento del valore delle aree edificabili non è qualificabile come incremento fiscale ma come più corretta commisurazione della base imponibile dell'imposta.

Relativamente ai termini per l'approvazione delle aliquote e tariffe, fino

all'introduzione del comma 169 della legge 296/2006 (finanziaria 2007), i termini entro cui deliberare le tariffe e le aliquote di imposta erano fissati dall'articolo 27, comma 8 della legge 23.12.2001, n. 448, (legge finanziaria 2002) il quale modificando l'articolo 53 della legge 23.12.2000, n. 388 aveva sancito il principio secondo cui il termine per deliberare:

- le aliquote e le tariffe dei tributi locali, compresa l'aliquota dell'addizionale comunale IRPEF,
- le tariffe dei servizi pubblici locali,
- i regolamenti relativi alle entrate degli enti locali

erano fissati, non più entro il 31.12, ma entro la data, fissata da norma statale, di deliberazione del bilancio di previsione. I regolamenti, anche se approvati successivamente all'inizio dell'esercizio, purché entro il termine per l'approvazione del bilancio, avevano comunque effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento.

L'articolo 1 comma 169 della legge 296/2006 (finanziaria 2007), oltre a riconfermare quanto già disciplinato dall'articolo 27 c. 8 della legge 448/2001 (finanziaria 2002) ha aggiunto che in caso di mancata deliberazione delle tariffe e aliquote entro il termine per la deliberazione del bilancio di previsione, si intendono prorogate di anno in anno le tariffe e le aliquote vigenti.

Questa disposizione tende ad evitare gli effetti negativi che si potrebbero determinare a causa della mancata adozione delle delibere di approvazione delle tariffe ed aliquote. A titolo esemplificativo, per l'Ici, la mancata approvazione annuale delle aliquote, avrebbe comportato l'applicazione dell'aliquote minima prevista dal D.Lgs. 504/1992 nella misura del 4 per mille.

Questa disposizione non ha subito modifiche, pertanto considerato il rinvio del termine per l'approvazione del bilancio di previsione, entro il 31.3.2011 gli enti potranno deliberare sul sistema tariffario dell'ente, tenendo conto dei vincoli imposti sul blocco all'aumento dei tributi.

Si rammenta che, in linea generale, competente a deliberare le tariffe e le aliquote di imposta dei tributi e servizi comunali è la giunta comunale. Il consiglio:

- ha competenza in materia di istituzione di nuove imposte e di regolamentazione di tributi e servizi ;
- prenderà atto di tali deliberazioni in sede di approvazione del bilancio di

previsione come allegati al bilancio stesso.

Tuttavia, con la legge 296/2006 (finanziaria 2007) per quanto concerne l'addizionale comunale IRPEF, l'aliquota Ici e l'imposta di scopo, si individua nel consiglio comunale l'organo competente a determinare le aliquote.

### **Il contributo da versare all'IFEL**

Per effetto delle disposizioni contenute nell'articolo 1 comma 23 della legge di stabilità, dal 1° gennaio 2011 il contributo all'IFEL sul gettito ICI è aumentato dallo 0,80 all'1 per mille. Tale aumento si è reso necessario per finanziare l'attuazione dell'elaborazione dei costi standard ai fini del federalismo fiscale.

L'articolo 1 comma 23 della legge di stabilità, infatti oltre ad aumentare il contributo IFEL, conferma l'affidamento alla SOSE spa del compito di predisporre, anche per l'attuazione del federalismo fiscale, le metodologie ed elaborare i dati per la definizione dei fabbisogni standard nei servizi resi dalle regioni e dagli enti locali nei settori diversi da quello della sanità.

La SOSE Spa è una società costituita ai sensi dell'articolo 10, comma 12, della legge n. 146/1998 che ha lo scopo di curare la realizzazione degli studi di settore ai fini fiscali. Con il decreto attuazione del federalismo fiscale relativamente ai costi standard e con la legge di stabilità alla SOSE viene altresì attribuito il compito di elaborare i dati per la definizione dei fabbisogni standard.

Nell'elaborazione dei dati per la definizione dei fabbisogni standard, viene affidato all'Associazione nazionale dei comuni italiani (ANCI) il compito di provvedere mediante l'Istituto per la finanza e l'economia locale (IFEL) all'analisi dei bilanci e della spesa locale al fine di individuare i fabbisogni standard dei comuni.

Il costo di tale operazione autorizza lo stanziamento:

1. a favore della SOSE di una spesa, per il triennio 2011-2013, pari a 5 milioni di euro annui;
2. a favore dell'IFEL l'aumento della percentuale del contributo ICI dagli attuali 0,8 per mille all'1 per mille.

Con parere n. 52 del 22 settembre 2010 la Sezione Regionale di controllo della Corte dei Conti Piemonte ha chiarito che il contributo IFEL da calcolarsi sul gettito

ICI deve essere riversato all'IFEL anche dai comuni in regime di riscossione diretta. Tale contributo è dovuto all'IFEL al fine di fornire adeguati strumenti conoscitivi per un'efficace azione accertativa dei comuni, agevolare i processi telematici e migliorare l'attività di informazione ai contribuenti (articolo 7 legge 43/05). Il dubbio nasceva per il fatto che il decreto attuativo della legge 43/2005 (art. 3 del Decreto Ministeriale 22.11.2005) prevede che tale contributo deve essere versato dagli agenti della riscossione e dagli altri soggetti previsti dall'art. 52 del D.Lgs. 446/1997 ma non è espressamente prevista l'ipotesi degli enti in riscossione diretta. Per la Corte dei Conti piemontese, il contributo è dovuto anche dai comuni in riscossione diretta poiché correlato alla realizzazione di attività che interessano tutti i comuni a prescindere dalle modalità di riscossione adottate.

## **Disposizioni in materia di tassa e tariffa rifiuti**

### **Natura della TIA**

L'art. 14 comma 33 del d.l. 78/2010 ha espressamente dichiarato che la tariffa di igiene ambientale di cui all'articolo 238 del D.Lgs. 152/2006 ha natura non tributaria, conseguentemente le controversie relative alla predetta tariffa rientrano nella competenza del giudice ordinario.

La norma introdotta allo scopo di risolvere i problemi derivanti dalla sentenza della corte costituzionale n. 238/2009 con cui si è stabilito la natura tributaria della TIA in realtà non ha portato gli effetti sperati.

La tassa per la gestione dei rifiuti urbani (TARSU) è stata istituita con il D.Lgs. 507/1993. Il decreto legislativo 22/1997 (c.d. Decreto Ronchi) prevedeva la sostituzione della TARSU in tariffa di igiene ambientale (TIA1) gradualmente in funzione della dimensione demografica degli enti e della percentuale di copertura del servizio. Le modalità attuative che disciplinavano il passaggio da TARSU a TIA1 furono delineate nel DPR 158/1999. Aderirono a questo passaggio circa 1.200 comuni.

La trasformazione da TARSU a TIA fu bloccata dalla nuova riformulazione della tariffa a seguito dell'approvazione del nuovo codice ambientale, il D.Lgs. 152/2006. L'articolo 238 del D.Lgs. 152/2006 oltre a mutare la definizione da

“tariffa di igiene ambientale” a “Tariffa per la gestione dei rifiuti urbani” (TIA2) demandava ad un apposito decreto ministeriale le modalità applicative. Tale decreto ministeriale, ad oggi, non è ancora stato approvato pertanto nessun comune ha ancora applicato la “nuova tariffa” in mancanza del regolamento ministeriale.

La Corte costituzionale con la sentenza n. 238/2009 ha dichiarato la natura tributaria della tariffa di igiene ambientale ex decreto Ronchi in quanto, secondo la corte, tra la TIA1 e la TARSU esistono una serie di analogie consistenti:

- nella obbligatorietà della prestazione;
- nella mancanza del nesso sinallagmatico;
- nella mancanza di collegamento con la spesa pubblica.

L’emanazione di questa sentenza ha ricondotto pertanto tutte le controversie sotto la competenza del giudice tributario e esclude il suo assoggettamento alla disciplina dell’IVA.

L’articolo 14 comma 33 del d.l. 78/2010 ha dato un’interpretazione autentica sulla natura della tariffa ex articolo 238 del D.Lgs. 152/2006 di fatto non ancora entrata in vigore per mancanza dell’emanazione del decreto ministeriale. La portata di tale interpretazione autentica è oltremodo chiarita dalla relazione di accompagnamento allo schema di legge di conversione del d.l. 78/2010 nella quale si sottolinea che la citata sentenza 238/2009 della corte costituzionale ha riconosciuto la natura tributaria alla sola tariffa di igiene ambientale ex D.Lgs. 22/1997 senza toccare la nuova tariffa ex art. 238 del D.Lgs. 152/2006 la quale con l’interpretazione data dall’articolo 14 comma 33 del d.l. 78/2010 ha pertanto natura tariffaria.

Conseguentemente la norma introdotta dalla manovra correttiva non risolve i problemi causati ai comuni che hanno trasformato la TARSU in TIA2 ex-decreto Ronchi ed in particolare:

<b>Oggetto</b>	<b>Note</b>
<b>Assoggettamento ad Iva</b>	La qualifica di tributo non dovrebbe comportare l’applicazione dell’Iva e pertanto non sarà possibile emettere la fattura di vendita
<b>Rimborso Iva anni passati</b>	I comuni o i gestori che hanno addebitato in passato l’Iva agli utenti si trovano esposti a questi rischi: <ul style="list-style-type: none"> <li>- richiesta di rimborso dell’Iva indebitamente addebitata da parte degli utenti;</li> <li>- diritto alla detrazione dell’iva sugli acquisti di</li> </ul>

	beni e servizi impiegati per il servizio di smaltimento rifiuti che potrebbe essere compromessa in quanto non addebitando più l'Iva sulle vendite non vi è più il presupposto per la detrazione sugli acquisti
<b>Modalità di riscossione</b>	Sono quelle dei tributi e quindi attraverso ruolo oppure se previsto nel regolamento attraverso riscossione diretta
<b>Regolamenti</b>	I regolamenti comunali vanno integrati con la disciplina relativa a: accertamento, liquidazione, contenzioso e sanzioni.
<b>Esternalizzazione</b>	In caso di servizio non gestito direttamente dall'ente, cambia il rapporto giuridico tra gestore e comune. Prima si parlava di affidamento in concessione del servizio, ora la natura tributaria della Tia, sostituirà la concessione del servizio con l'appalto del tributo attraverso nuovi bandi di gara.
<b>Contabilizzazione</b>	Le entrate da Tia acquisendo natura tributaria saranno da contabilizzare al titolo I dell'entrata (senza Iva), e la spesa (comprensiva di Iva) al titolo I della spesa.
<b>Contenzioso: organo competente</b>	In caso di contenzioso l'organo competente sono le commissioni tributarie. Viene pertanto confermato quanto disposto dall'art 3 bis della legge 248/2005.
<b>Contenzioso: procedura</b>	La bolletta emessa dovrà avere i requisiti degli avvisi tributari per cui dovrebbe essere notificata per avere una data certa su cui calcolare i 60 giorni per eventuali ricorsi.
<b>Privilegio in caso di fallimento del contribuente</b>	In caso di mancato pagamento della somma dovuta dal contribuente, il credito può essere insinuato nel passivo fallimentare e gode del privilegio speciale che l'articolo 2752 del c.c. assicura ai tributi locali

Inoltre, occorre rilevare che in precedenza la Corte Costituzionale ha affermato che “la mera circostanza che la legge assegni a un pagamento la funzione di coprire integralmente i costi di un servizio non è sufficiente ad attribuire al medesimo pagamento la natura di prezzo privatistico” in quanto “la natura tributaria della TIA va desunta dalla sua complessiva disciplina legislativa e non dalle diverse prassi amministrative” appare evidente che la nuova TIA2 ex D.Lgs. 152/2006 sembra essere la continuazione della TIA1 ex-decreto Ronchi. Conseguentemente, l'interpretazione data dall'art. 14 comma 33 del d.l. 78/2010 porta con sé tutti gli elementi per poter essere dichiarata in futuro non legittima.

A creare ulteriore confusione si è aggiunta la circolare n. 3/DF emessa dal Ministero

dell'Economia e delle finanze, direzione finanza, secondo la quale si applicano anche alla TIA1 le nuove disposizioni recate dall'art. 14 comma 33 del D.L. 78/2010, convertito dalla legge 122/2010, il quale ha previsto in ordine alla TIA2 che le disposizioni di cui all'art. 238 del D.Lgs. 152/2006 si interpretano nel senso che la natura della tariffa ivi prevista non è tributaria. In particolare, la circolare precisa che la TIA1 debba continuare ad essere assoggettata all'IVA, come già sostenuto dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 111 del 21 maggio 1999 della Direzione centrale fiscalità locale del Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze nonché con la risoluzione della direzione dell'agenzia delle entrate n. 250 del 17.6.2008.

Secondo il ministero, dal momento che:

- i comuni, ai sensi dell'art. 5 comma 2-quater del D.L. 208/2008, possono introdurre la TIA2 utilizzando il DPR 158/1999 in quanto entro il 30 giugno 2010 non è stato emanato il regolamento previsto dall'art. 238 comma 6 del D.Lgs. 152/2006;
- la volontà del legislatore è stata, con l'art. 14 comma 33 del D.L. 78/2010, anche quella di dare una nuova veste alla TIA1 nelle more dell'emanazione del regolamento di cui all'art. 238 comma 6 del D.Lgs 152/2006;

ne deriva che:

- la TIA2 è in definitiva regolata dalle medesime disposizioni inerenti la TIA1 e pertanto i prelievi presentano analoghe caratteristiche;
- se alla luce delle nuove disposizioni i due prelievi sono regolati ormai dalle stesse fonti normative, non appare razionale attribuire alla TIA1 una natura giuridica diversa da quella della TIA2;

di conseguenza, se la TIA2 ha natura di corrispettivo, ed in quanto tale è assoggettabile all'IVA, anche la TIA1 deve essere trattata allo stesso modo.

La circolare, poi, analizzando le varie ipotesi in cui i Comuni possono trovarsi nel 2011 arriva ad esprimere le seguenti considerazioni:

<b>Situazione</b>	<b>Contenuto</b>
Comune che è ancora in TARSU	I comuni in regime TARSU, nel 2011, possono continuare a riscuotere la Tassa
Passaggio da	I comuni possono introdurre la TIA2 poiché entro il 30 giugno

TARSU a TIA2	<p>2010 non è stato emanato il regolamento previsto dall'art. 238, comma 6, del D.Lgs. 152/2006. L'applicazione della TIA2 avviene utilizzando il DPR 158/1999.</p> <p>In forza dell'art. 14 c. 33 del D.L. 78/2010 tale entrata è da considerare patrimoniale e da assoggettare ad IVA</p>
Comune che è in TIA1	<ul style="list-style-type: none"> <li>- I regolamenti, già approvati dai comuni che avevano introdotto la TIA1 in via sperimentale, conservano sostanzialmente la loro validità e i comuni possono continuare ad applicare i propri regolamenti;</li> <li>- Alla TIA1 si applicano le nuove disposizioni recate dall'art. 14 c. 33 del D.L. 78/2010 e pertanto è da assoggettare ad IVA.</li> <li>- Il soggetto gestore continua a svolgere l'attività di riscossione della TIA1 senza che debba essere richiesto a quest'ultimo alcun particolare adempimento quale, ad esempio, l'iscrizione nell'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. 446/1997. Inoltre, la normativa riguardante la TIA1 pone un collegamento ex lege tra la gestione del servizio e i poteri di controllo, con la conseguenza che il solo fatto dell'affidamento a terzi della gestione del servizio comporta la delega a questi dei poteri di controllo in luogo del comune.</li> </ul>
Trasformazione da TIA1 a TIA2	<p>Data l'identità sostanziale tra la TIA1 e la TIA2, la circolare precisa che grazie all'anello di congiunzione operato dal legislatore con il comma 2-quater dell'art. 5 del D.L. n. 208/2008 che consente ai comuni di adottare la TIA2 ai sensi delle disposizioni legislative e regolamentari vigenti (ossia art. 238 del D.Lgs. 152/2006 e DPR n. 158/1999) precisa che non appare necessaria alcuna innovazione regolamentare, a meno che i comuni non ritengano opportuno esplicitare in maniera formale, attraverso i riferimenti normativi, l'adozione della TIA2.</p>

Esattamente in senso contrario all'interpretazione della circolare n. 3/DF si esprime, invece, la Sezione Regionale di controllo della Corte dei Conti Piemonte con la deliberazione n. 65 del 10 novembre 2010.

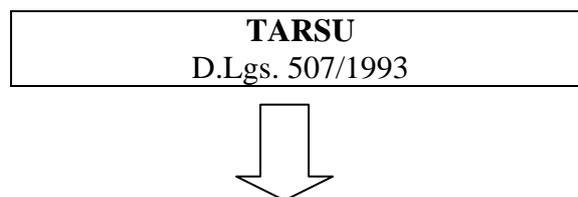
La corte piemontese, considerato che “non pare oggi revocabile in dubbio che alla Tariffa di igiene ambientale prevista dall'art. 49 del D.Lgs. n. 22/1997 sia da riconoscere natura di tributo”, precisa che:

- la TIA1 deve essere determinata dal Comune: la determinazione da parte del soggetto gestore è illegittima in quanto la sua determinazione deve formare oggetto di apposita deliberazione del competente organo comunale senza che sia

sufficiente una mera presa d'atto. Secondo la corte piemontese è necessario che l'ente faccia proprio l'atto di determinazione del tributo, espressione del proprio potere impositivo e ne riassume, di conseguenza, la responsabilità politica;

- la ritenuta natura di tributo della TIA, e di soggetto attivo in capo al comune, implica la sua iscrizione nel bilancio comunale al Titolo I (Entrate tributarie) secondo l'art. 165 del TUEL. La remunerazione da parte del comune del servizio di gestione dei rifiuti e di riscossione del tributo costituirà una uscita di parte corrente, nonché un costo di cui l'ente stesso dovrà tenere conto nel deliberare la Tariffa. Infatti, a differenza di quanto avveniva per la precedente TARSU, per la TIA1 il gettito deve assicurare l'integrale copertura del costo dei servizi;
- alla TIA1 sono applicabili le norme generali in materia tributaria e quindi: il D.Lgs. 546/1992 per il contenzioso, lo Statuto del contribuente, le norme in materia di modalità e termini per l'accertamento, da parte degli enti locali, dei tributi di propria competenza ex art. 1 commi 161 e 171 della Legge. 296/2006 (c.d. mini testo unico dei tributi locali), il DPR n. 602/1973 per la riscossione tramite ruolo. Per quanto attiene alle sanzioni, si applicherà l'art. 13 del D.LGs. n. 472/1997 per quanto attiene il ritardato o omesso versamento dei tributi. Laddove, invece, vengano violate le disposizioni del regolamento comunale sulle entrate si renderà applicabile l'art. 7-bis del TUEL, introdotto dalla Legge 6 gennaio 2003, n. 3 che commina una sanzione amministrativa pecuniaria per la violazione di disposizioni dei regolamenti comunali;
- i regolamenti della TIA1 e le successive modifiche, analogamente a quelli delle altre entrate tributarie, andranno comunicati al Ministero entro il 30 giorni dalla data in cui sono divenuti esecutivi e sono resi pubblici mediante avviso nella Gazzetta Ufficiale.

#### **Schema – La trasformazione della TARSU in TIA**



<b>Trasformazione in tariffa</b>	<b>TIA 1</b> <b>D.Lgs. 22/1997 (c.d. Decreto Ronchi)</b>  Tariffa di igiene ambientale	<b>TIA 2</b> <b>D.Lgs. 152/2006 (c.d. codice ambientale)</b>  Tariffa per la gestione dei rifiuti urbani (art. 238)
<b>Decreti attuativi</b>	D.P.R. 158/1999	Non ancora emanato
<b>Natura entrata</b>	<b>Tributaria</b> (Corte Costituzionale, sent. n. 238/2009)	<b>Tariffaria</b> (Art. 14 c. 33 D.L. 78/2010)
	<b>Tariffaria</b> (Circolare n. 3/DF 2010)	<b>Tariffaria</b> (Circolare n. 3/DF 2010)
	<b>Tributaria</b> (Parere n. 65/2010 Corte dei Conti Piemonte)	

### **Rifiuti ammessi in discarica**

L'articolo 6 comma 1 lettera p) del decreto legislativo 13 gennaio 2003, n. 36 rientra nell'elenco delle disposizioni che per effetto dell'articolo 1 comma 1 del decreto mille proroghe sono considerate "proroghe non onerose" e quindi per ora, se la loro scadenza era prevista prima del 15 di marzo 2011, subiscono uno slittamento al 31 marzo 2011. La norma citata differisce il termine riguardante l'ammissione in discarica dei rifiuti con PCI (Potere calorifico inferiore) maggiore di 13.000 kJ/kg, stante l'imminente scadenza del medesimo termine ed attesa la situazione emergenziale in atto, anche al fine di permettere l'apprestamento di idonee misure esecutive e lo sviluppo adeguato delle strutture impiantistiche.

Si tratta di rifiuti per i quali la direttiva europea 1999/31/CE non stabilisce alcuna specifica restrizione e il cui inserimento nell'elenco dei rifiuti non ammessi in discarica di cui all'articolo 6 del decreto n. 36 del 2003 non discende dalla direttiva medesima. Tuttavia, la carenza a livello nazionale di strutture impiantistiche di termovalorizzazione adeguate nel gestire il consistente carico aggiuntivo costituito dal conferimento di tali rifiuti, rischierebbe di creare, nel caso si adottasse da subito il limite suesposto, una serie di evidenti problemi operativi rilevanti in materia ambientale. Pertanto tale termine, per ora, viene differito al 31.03.2011 ma sarà necessaria l'ulteriore differimento con l'adozione del Dpcm ai sensi dell'art. 1 comma 2 del decreto mille proroghe.

## Disposizioni in materia di accertamento e di sanzioni amministrative pecuniarie

La legge di stabilità 2011 apporta sostanziali novità in materia di accertamento dei tributi in particolare inasprendo la misura delle sanzioni amministrative pecuniarie in materia fiscale.

Istituto premiale	Caratteristiche principali	Norma di riferimento	Ambito applicazione per gli enti locali	Commento
Ravvedimento operoso	Consente di regolarizzare le violazioni, prima della constatazione e comunque dell'avvio di attività ispettive. A tal fine occorre pagare spontaneamente l'eventuale tributo, se dovuto, gli interessi legali e le sanzioni ridotte	Art. 13 D.Lgs. 472/1997 come modificato dall'art. 1 c. 20 lettera a) legge di stabilità	Tributi locali  Imposte statali (Iva, IRPEF, imposta di registro, catastali ecc...)  Imposte regionali (Irap)	Par. 4.1
Definizione agevolata violazioni (1)	Consente di definire l'aspetto sanzionatorio delle violazioni tributarie contestate, senza pregiudizio per il ricorso contro la pretesa del tributo. A tal fine occorre versare, entro il termine di presentazione del ricorso, una frazione della sanzione indicata nell'atto dell'ufficio	Art. 16 e 17 D.Lgs. 472/1997 come modificati dall'art. 1 c. 20 lettera b) e c) della legge di stabilità	Imposte statali (Iva, IRPEF, imposta di registro, catastali ecc...)  Imposte regionali (Irap)	Par. 4.2
Conciliazione giudiziale	Consente di chiudere la lite fiscale nel primo grado del giudizio, non oltre la prima udienza, sottoscrivendo l'atto di conciliazione e pagando le somme dovute nei termini stabiliti	Art. 48 D.Lgs. 546/1992 come modificato dall'art. 1 comma 19 della legge di stabilità	Tributi locali  Imposte statali (Iva, IRPEF, imposta di registro, catastali ecc...)  Imposte regionali (Irap)	Par. 4.3

Adesione all'accertamento	Consente di definire la pretesa fiscale in contraddittorio con l'ufficio, sottoscrivendo l'atto di adesione e pagando le somme dovute nei termini stabiliti	Art. 2 D.Lgs. 218/1997 come modificato dall'art. 1 comma 18 lettera a) della legge di stabilità	IRPEF e Iva	
		Art. 3 D.Lgs. 218/1997 come modificato dall'art. 1 comma 18 lettera b) della legge di stabilità	Altre imposte indirette	
		Art. 50 della legge 449/97	Tributi locali se istituito in via regolamentare	Par. 4.4
Acquiescenza all'accertamento	Consente di definire la pretesa risultante dall'avviso di accertamento, rinunciando al ricorso e all'istanza di adesione e pagando le somme dovute entro il termine per proporre ricorso	Art. 15 D.Lgs. 218/1997 come modificato dall'art. 1 comma 18 lettera c) della legge di stabilità		
Nota 1)	La definizione agevolata non è ammessa per le violazioni di omesso, insufficiente o tardivo versamento, nonché per quelle di indebita compensazione di crediti inesistenti o non spettanti			

### **Ravvedimento operoso nei tributi locali**

L'articolo 1 comma 20 lettera a) della legge di stabilità apporta delle modifiche nelle percentuali da applicare in caso di ricorso al ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del DLgs. 18.12.1997, n. 472 e riepilogate nella tabella sotto riportata.

In particolare, la legge di stabilità aumenta le penalità nel caso in cui il contribuente proceda a ravvedersi una volta che si sia accorto di avere commesso una violazione.

Per effetto delle disposizioni contenute nell'articolo 1 comma 22 della legge di

stabilità, le nuove penalità si applicano alle violazioni commesse a decorrere dal 1° febbraio 2011.

Con il ravvedimento operoso si consente all'autore di omissioni o di irregolarità di rimediare spontaneamente alle violazioni, usufruendo di significative riduzioni delle sanzioni amministrative applicabili, purchè la regolarizzazione intervenga entro precisi limiti temporali. Questa agevolazione è ammessa a patto che la violazione non sia stata constatata e non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre attività amministrative di accertamento.

Occorre rilevare, inoltre, che dal 1° gennaio 2011 cambierà nuovamente la misura degli interessi legali. Il Ministero dell'economia e delle finanze con decreto del 7 dicembre 2010 (recante "Misura del saggio di interesse legale" e pubblicato in G.U. del 15 dicembre 2010), ha aumentato a partire dal 1° gennaio 2011 il saggio di interesse legali. La misura del tasso degli interessi legale di cui all'articolo 1284 del codice civile è stata fissata all'1,5% in ragione d'anno, registrando un incremento dello 0,5% rispetto al tasso in vigore nel 2010.

La variazione del tasso di interesse legale, ai fini del calcolo del ravvedimento operoso, comporterà delle complicazioni per gli omessi o tardivi versamenti dell'anno 2010, in quanto fino al 31 dicembre 2010 occorrerà applicare il tasso nella misura dell'1% annuo e a partire dal 1° gennaio 2011 il nuovo tasso pari all'1,5%.

Ad esempio, i contribuenti ICI titolari di immobili nell'anno 2010, che hanno omesso il versamento del saldo relativo al 2010, scaduto il 16 dicembre 2010, possono valersi del ravvedimento "breve" entro il 15 gennaio 2011 pagando una mini sanzione del 2,5% (un dodicesimo del 30%), in aggiunta al tributo omesso e agli interessi legali da calcolare nella misura dell'1% annuo fino al 31 dicembre 2010 e all'1,5% a partire dal 1° gennaio 2011.

**Tabella 1 – Il ravvedimento operoso: cosa cambia**

SITUAZIONE	Riduzione sanzione pari a		
	Prima del D.L. 185/2008	Dopo il D.L. 185/2008	Dal 1° febbraio 2011
Mancato pagamento del tributo o di un acconto eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione	1/8	1/12	1/10
Regolarizzazione degli errori e delle	1/5	1/10	1/8

omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore			
Omissione della presentazione della dichiarazione presentata con ritardo non superiore a novanta giorni	1/8 del minimo	1/12 del minimo	1/10

#### **4.2 La definizione agevolata delle sanzioni**

L'articolo 1 comma 20 lettera b) della legge di stabilità modifica altresì l'articolo 16 comma 3 del D.Lgs. 472/1997 relativamente alla definizione agevolata delle sanzioni successive alla loro contestazione ma entro i termini per la proposizione del ricorso.

Tale norma prevede che entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati in solido possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo (prima era un quarto) della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo (prima era un quarto) dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.

L'articolo 1 comma 20 lettera c) della legge di stabilità modifica anche l'articolo 17 comma 2 del D.Lgs. 472/1997 relativamente alla definizione agevolata delle sanzioni contestuali all'avviso di accertamento o di rettifica.

L'articolo 17 del D.Lgs. 472/1997 prevede che in deroga alle previsioni dell'articolo 16, le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono possono essere irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità.

In questi casi è ammessa la definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un terzo (prima era un quarto) della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un terzo (prima era un quarto) dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.

La decorrenza delle nuove disposizioni relative alla definizione agevolata delle sanzioni,

per effetto dell'articolo 1 comma 22 della legge di stabilità, si applicano con riferimento agli atti emessi a decorrere dal 1° febbraio 2011

Occorre rilevare che le modifiche alla definizione agevolata intervengono sull'art. 16 e 17 del D.Lgs. 472/1997 (ossia sulla disciplina generale) lasciando intatte le disposizioni relative ai principali tributi locali quali:

- l'art. 14 del D.Lgs. 504/92 per l'ICI,
- l'articolo 23 del D.Lgs. 507/93 per l'imposta sulla pubblicità;
- l'articolo 53 del D.Lgs. 507/93 per la Tarsu;
- l'articolo 76 del D.Lgs. 507/93 per la Tosap.

Tali disposizioni non possono neanche ritenersi implicitamente abrogate in quanto sono norme tutte riscritte nel D.Lgs. 473/97 entrato in vigore contestualmente al D.Lgs. 472/1997 costituendo una sorta di disposizione speciale che quindi prevale su quella di carattere generale.

Pertanto, per i tributi locali nella definizione agevolata si continuerà a prevedere il pagamento della sanzione ridotta a un quarto.

### **Conciliazione giudiziale**

La conciliazione giudiziale ha una funzione deflativa del contenzioso tributario. Essa si presenta come un ulteriore strumento predisposto per favorire una definizione concordataria non ancora matura in fase precotenziosa, ma suscettibile di realizzazione in sede contenziosa anche attraverso la fattiva opera di collaborazione e di incentivazione da parte degli organi giudicanti.

In considerazione della finalità transattiva del presente istituto, si ritiene che il presente istituto trovi corretta applicazione nelle ipotesi in cui la base imponibile è stimata (esempio, con riferimento all'ICI al valore di un terreno edificatorio, con riferimento alla tassa sui rifiuti alla determinazione della superficie tassabile e di quella esclusa) piuttosto che con riferimento a sistemi certi ed automatici di determinazione della base imponibile.

Tale istituto prevede:

- a) il controllo del giudice circa la sussistenza dei presupposti e delle condizioni per la sua ammissibilità;

- b) la riduzione delle sanzioni;
- c) il pagamento del tributo e degli accessori entro venti giorni dalla data dell'udienza nella quale è avvenuta la conciliazione, o dalla comunicazione del decreto con cui il giudice la dichiara ammissibile. Anche nella conciliazione giudiziale si rende applicabile la rateizzazione delle somme dovute, con le medesime forme e garanzie previste per l'accertamento con adesione. In tale caso sulle rate trimestrali successive alla prima sono applicati gli ulteriori interessi calcolati su ogni rata al tasso legale.

Per effetto delle disposizioni contenute nell'art. 1 comma 19 della legge di stabilità, la misura delle sanzioni applicabili nell'ipotesi di definizione della controversia giudiziale, viene portata dall'attuale un terzo al quaranta per cento delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo conciliato.

Per effetto delle disposizioni contenute nell'articolo 1 comma 22 della legge di stabilità, le nuove sanzioni si applicano ai ricorsi presentati a decorrere dal 1° febbraio 2011.

### **Accertamento con adesione**

L'articolo 1 comma 18 lettera a) e b) della legge di stabilità modificando alcune disposizioni del decreto legislativo 218/1997 innalza l'ammontare delle sanzioni amministrative applicabili nel caso di accertamento con adesione riferito a:

- imposte sul reddito e IVA (lettera a);
- altre imposte indirette (lettera b).

L'ammontare delle sanzioni viene elevato dall'attuale un quarto a un terzo.

Nonostante il D.Lgs. 218/1997 faccia espressamente riferimento alle imposte sul reddito, Iva e altre imposte indirette, occorre rammentare che l'art. 50 della legge 449/1997 estende anche ai tributi locali l'istituto dell'accertamento con adesione sulla base dei criteri stabiliti dal D.Lgs. 218/1997. A tal fine i comuni devono recepire l'istituto dell'accertamento con adesione per via regolamentare al fine di adattare la procedura alle proprie esigenze ma senza alcuna possibilità di intervenire sull'entità delle sanzioni che rimangono pertanto quelle definite dal D.Lgs. 218/1997.

Per effetto delle disposizioni contenute nell'articolo 1 comma 21 della legge di stabilità le nuove misure si applicano con riferimento agli atti definibili emessi dagli uffici dell'agenzia delle Entrate a decorrere dal 1° febbraio 2011.

Quest'ultimo riferimento, ossia il fatto che il comma 21 contempra gli atti emessi dagli uffici dell'agenzia delle entrate, potrebbe mettere in dubbio l'estensione delle nuove riduzioni all'adesione ai processi verbali di constatazione previsti dall'art. 5-bis del D.Lgs. 218/1997 i quali possono essere emessi anche da uffici diversi dall'agenzia delle entrate come ad esempio la Guardia di finanza.

Si rammenta che le disposizioni sull'adesione ai pvc e sull'adesione agli inviti (art. 5 commi 1-bis, 1-ter, 1-quater e 1-quinquies del D.Lgs. 218/1997) dispongono che, in caso di utilizzo di questi istituti, le penali previste ordinariamente per l'accertamento con adesione si riducono alla metà. Pensare che ci possa essere una differenziazione delle sanzioni tra pvc emessi dall'agenzia delle entrate e pvc emessi dalla guardia di finanza appare alquanto improbabile, per cui l'interpretazione prevalente è che l'ammontare delle nuove sanzioni si applichi anche agli atti di adesione ai pvc e agli atti di adesione agli inviti qualunque sia il soggetto emittente.

### **Proroga contratti di riscossione ordinaria e coattiva dei tributi locali**

L'articolo 3 commi 24, 25 e 25-bis del d.l. 203/2005 convertito dalla legge 248/2005 rientra nell'elenco delle disposizioni che per effetto dell'articolo 1 comma 1 del decreto mille proroghe sono considerate "proroghe non onerose" e quindi per ora, se la loro scadenza era prevista prima del 15 di marzo 2011, subiscono uno slittamento al 31 marzo 2011.

Tale disposizione prevedeva che a decorrere dal 1° gennaio 2011 Equitalia e le sue società collegate (ex- concessionari di riscossione) avrebbero potuto svolgere l'attività di riscossione, spontanea e coattiva, delle entrate degli enti pubblici territoriali soltanto a seguito di affidamento mediante procedure ad evidenza pubblica. E' evidente che l'attuale proroga al 31 marzo 2011 dovrà subire un ulteriore slittamento al 31 dicembre 2011 al fine di consentire per l'anno 2011 una gestione delle riscossioni in capo ad un unico soggetto.

La proroga è stata richiesta da più parti per le evidenti disparità dei poteri nell'accesso ai dati e nell'esecuzione rispetto a Equitalia. I soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del D.Lgs. 446/1997 ed Equitalia non sono stati equiparati nello svolgimento dell'attività di riscossione delle entrate locali, in particolare per quanto riguarda gli strumenti

utilizzabili.

Sia il d.l. 248/2007 sia il d.l. 112/2008 avevano tentato di accorciare i confini tra i due soggetti ma tali disposizioni non sono mai state attuate. In particolare il riferimento è agli strumenti di esecuzione adottabili dopo la notifica dell'ingiunzione di cui al Regio decreto 639/1910 ai sensi dell'articolo 36 del d.l. 248/2007, all'accesso degli enti locali ai dati dell'anagrafe tributaria necessari per individuare i beni del debitore come previsto dall'articolo 87 comma 28-sexies del d.l. 112/2008. Inoltre, non è mai stato chiarito quali tra gli strumenti previsti nel titolo II del Dpr 602/1973 (fermo amministrativo, pignoramento presso terzi mediante ordine diretto di pagamento, esenzione dal versamento di tributi e diritti per le trascrizioni, iscrizioni e cancellazioni di pignoramenti e ipoteche, imposta fissa di registro sui trasferimenti coattivi di beni mobili) possono essere utilizzati dagli enti locali e con quali modalità operative. Pertanto tale mancata parificazione rende impossibile affidare con gara la riscossione coattiva, in quanto la convenienza del ruolo coattivo è talmente evidente, da non permettere che altri soggetti possano competere con Equitalia, a causa del divieto espresso di porre i maggiori costi derivanti dall'attività esecutiva a carico del contribuente.

Oltre agli elementi di disparità sopra citati vi sono anche una serie di problemi che rendono difficile la predisposizione della gara per l'affidamento del servizio di riscossione ed in particolare quella coattiva. L'art. 17 del D.Lgs. 112/1999 (modificato dal D.L. 185/2009) dispone che l'attività degli agenti della riscossione sia remunerata con un aggio, pari al 9% delle somme iscritte a ruolo riscosse e dei relativi interessi di mora e che tale somma sia parzialmente (4,65%) o totalmente a carico del debitore a seconda che il pagamento avvenga entro il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella oppure in un periodo successivo. Pertanto, nella procedura di gara laddove si volesse fare riferimento all'offerta economicamente più vantaggiosa, la remunerazione del servizio costituirebbe senz'altro un elemento vincolante per le società di Equitalia la cui disciplina è regolamentata dalla legge.

Un altro elemento di difficoltà riguarda l'eventuale obbligo del riversamento immediato nelle casse locali delle somme riscosse dal concessionario (cash pooling). L'articolo 22 del D.Lgs. 112/1999 stabilisce l'obbligo a carico del concessionario nazionale di riversamento all'ente creditore delle somme riscosse entro il decimo giorno successivo a quello dell'effettivo incasso, mentre nessuna disposizione vincola l'operatore di soggetti

diversi. Pertanto, l'inserimento nei bandi di gara di termini e di modalità di riversamento devono conciliarsi con le disposizioni legislative sopra citate.

Se pertanto queste sono le motivazioni che hanno spinto a richiedere una proroga occorre anche rilevare che la proroga da sola non basta se queste disparità non vengono eliminate con effettivi interventi.

Fermo restando la proroga, gli enti locali dovranno prima o poi affrontare il problema della procedura da seguire in sede di gara. A tal fine è necessario capire se l'attività di riscossione delle entrate è un appalto o una concessione in quanto nel primo caso è integralmente applicabile il codice sui contratti (D.Lgs. 163/2006) mentre nel secondo caso si dovrebbe fare riferimento all'art. 30 del D.Lgs. 163/2006 e quindi uniformarsi ai soli principi generali dei contratti pubblici. Secondo il Consiglio di Stato (sentenza 5566/2010) la riscossione delle entrate deve essere affidata ai singoli gestori in concessione e questo orientamento trova in diversi riferimenti normativi (D.Lgs. 112/1999 e D.L. 93/2008) una conferma. Nel D.Lgs. 112/1999, infatti, si parla di "affidamento in concessione del servizio di riscossione", il d.l. 93/2008 definisce "concessione" il servizio di accertamento e riscossione dell'ICI. Pertanto, con la concessione occorre applicare l'articolo 30 del D.Lgs. 163/2006 che esclude l'applicabilità del codice dei contratti pubblici ma impone il solo rispetto dei principi generali, prevedendo una gara informale a cui invitare almeno cinque concorrenti e con predeterminazione dei criteri selettivi. Si rammenta che nel codice sui contratti alcune disposizioni sono classificate dal legislatore stesso come principi generali da applicarsi pertanto anche alle concessioni. Ad esempio l'articolo 83 del D.Lgs. 163/2006 relativo alla definizione dei criteri di valutazione delle offerte.

Altra questione è se l'attività di riscossione delle entrate è riconducibile alla categorie dei servizi pubblici locali in quanto in questo caso occorre seguire le disposizioni di cui all'art. 23-bis del d.l. 112/2008 e relativo decreto attuativo (dpr 168/2010). Su questa questione abbiamo una giurisprudenza amministrativa (Consiglio di Stato 3672/05 e 236/06, Tar Campania 621/2010) che classificano l'attività di riscossione come servizio pubblico mentre l'Antitrust con tre pareri espressi nel 2009 sostiene la tesi contraria. Esiste anche un'incongruenza legislativa laddove l'art. 52 del D.Lgs. 446/1997 rinvia, per quanto concerne le procedure di affidamento, alla disciplina dei servizi pubblici locali e nell'individuare i moduli organizzativi si scontra con quanto disciplinato dall'art. 23-bis

del d.l. 112/2008. In particolare, tra i moduli organizzativi è previsto l'affidamento alla propria società in house che, invece, nell'art. 23-bis del d.l. 112/2008 costituisce una deroga da utilizzarsi esclusivamente in casi eccezionali e previo parere dell'Autorità.