

La legge n. 44/’12, di conversione del decreto legge n. 16/2012, è ampiamente nota anche ai non addetti ai lavori per le numerose novità recate in tema di Imu. Non mancano tuttavia altri interventi che incidono variamente sulla materia dei tributi locali, risolvendosi nella introduzione di un nuovo tributo, nello sblocco e potenziamento di un tributo già esistente, nella previsione di obblighi di comunicazione stringenti per le amministrazioni locali e nell’apporto di importanti modifiche in materia di riscossione.

In questa sede, si prenderanno in esame solo le novità contenute nella citata legge di conversione n. 44/’12, rinviando al precedente intervento pubblicato su questa rivista per il commento delle modifiche inserite nel decreto legge n. 16/’12¹.

La nuova imposta di sbarco. L’innovazione più importante riguarda l’introduzione di un nuovo tributo locale, avvenuta attraverso l’integrazione dell’articolo 4, D. Lgs. n. 23/’11, relativo all’imposta di soggiorno. Si prevede pertanto che i comuni ubicati nel territorio delle isole minori nonché quelli nel cui territorio sono ubicate le isole minori² possono istituire, in alternativa all’imposta di soggiorno, un’imposta di sbarco, determinata entro la misura massima di euro 1,50, sotto forma di maggiorazione del prezzo del biglietto relativo al collegamento marittimo di linea. La compagnia di navigazione è espressamente qualificata come responsabile del pagamento dell’imposta e della esecuzione degli adempimenti previsti dalla legge, con diritto di rivalsa dell’imposta nei confronti del passeggero. Sono esenti dal pagamento i residenti, i lavoratori, gli studenti pendolari e i componenti dei nuclei familiari dei soggetti che hanno pagato l’Imu e che sono parificati ai residenti. L’ambito soggettivo delle esenzioni, come si vede, dovrà essere meglio precisato nel regolamento istitutivo del tributo, valorizzando la ratio sottesa alla previsione legislativa. In particolare, la nozione di “lavoratori”, eccessivamente generica, dovrebbe corrispondere a quella di soggetti legati da rapporto di lavoro dipendente con enti o imprese che hanno sedi di lavoro sulle isole minori. Non è tuttavia da escludere una accezione più ampia del termine, volta a designare qualunque soggetto che svolga una prestazione lavorativa personale, anche sotto forma di lavoro autonomo lato sensu, che richieda una presenza continuativa o abituale presso le isole minori. Non è chiara inoltre l’individuazione dei componenti del nucleo familiare dei soggetti che hanno pagato l’Imu e sono parificati ai residenti. Ed invero, se si tratta di nucleo familiare di soggetti residenti, la previsione è inutile in quanto l’esonero è già assicurato dalla residenza anagrafica. Potrebbe trattarsi dei componenti il nucleo familiare anagrafico dei proprietari di seconde case, ma perché ciò abbia senso occorrerebbe rinvenire una disposizione che colleghi l’esenzione alla soggettività passiva Imu, del tutto mancante nella disciplina di riferimento. Una possibilità residuale consiste nel richiamarsi alle ipotesi in cui la normativa dell’Imu sperimentale consente ai comuni di assimilare all’abitazione principale determinate fattispecie sganciate dal requisito della residenza. Si tratta delle unità non locate degli anziani o disabili residenti in istituti di ricovero e dei cittadini italiani residenti all’estero. In tale eventualità, potrebbe sostenersi l’equiparazione indiretta del soggetto passivo Imu al residente e attraverso di essa applicarsi l’esenzione ai componenti del nucleo familiare del soggetto passivo stesso.

La compagnia di navigazione è il principale, se non di fatto l’unico, destinatario degli obblighi conseguenti all’istituzione del tributo. Ad essa fanno infatti capo tanto i pagamenti dell’imposta quanto gli adempimenti dichiarativi. Ne deriva che la sanzione applicabile in caso di omissione di tali obblighi, e cioè la sanzione del 30% per l’omesso versamento e quella dal 100% al 200% dell’imposta dovuta in caso di violazione degli obblighi dichiarativi, risulterà irrogabile in capo alla compagnia stessa. Manca del tutto nella normativa istitutiva la parte afferente ai termini di pagamento e di presentazione della dichiarazione. Al riguardo,

¹ Lovecchio – “

² Ovverosia le isole diverse da Sardegna e Sicilia

dovrà pertanto provvedere il regolamento comunale applicativo. Ugualmente, è demandata al regolamento l'individuazione dei casi di esenzione e agevolazione, in relazione ai quali l'autonomia normativa comunale appare molto ampia, salvi i limiti ordinari in punto di ragionevolezza e parità di trattamento.

Il nuovo tributo inoltre ha un vincolo di gettito: esso è destinato infatti a finanziare interventi in materia di turismo e interventi di fruizione e recupero dei beni culturali e ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali.

Una notazione finale. L'imposta di soggiorno, che costituisce una sorta di matrice del nuovo tributo di sbarco, è ancora in attesa del regolamento ministeriale attuativo nonché delle necessarie modifiche legislative volte a colmare le gravi lacune della disciplina originaria, in termini di designazione del gestore delle strutture ricettive quale responsabile d'imposta e di previsione di adeguate misure sanzionatorie. I comuni hanno peraltro il potere di istituire comunque l'imposta, che tuttavia, in assenza di tali indifferibili aggiustamenti, si regge essenzialmente sulla collaborazione spontanea dei gestori delle strutture ricettive. È quindi davvero singolare che mentre si attende il completamento di un tributo già previsto dal 7 aprile 2011 e di ben più ampia diffusione dell'imposta di sbarco, si provvede alla istituzione di un nuovo tributo, questa volta dotato dei requisiti minimi mancanti all'"imposizione – madre".

Lo sblocco dell'imposta di scopo. Un'altra modifica ha riguardato l'imposta di scopo, già prevista nell'articolo 1, commi da 145 a 151, legge n. 296/'06. Il tributo, che in realtà non ha mai avuto molto successo tra le autonomie locali, aveva in origine la forma di una addizionale applicabile sulla medesima base imponibile dell'Ici. L'istituzione del tributo di scopo aveva subito una battuta d'arresto per l'operare di un duplice ordine di ragioni giuridiche. Da un lato, era intervenuto il blocco degli aumenti dei tributi locali, per effetto, tra l'altro, dell'articolo 1, D.L. n. 93/'08. A rimuovere del tutto tale ostacolo, peraltro, aveva già provveduto l'articolo 4, D.L. n. 16/'12³. Nel contempo, si era in attesa dell'attuazione della riforma della disciplina di riferimento, annunciata nell'articolo 6, D.Lgs. n. 23/'11. A mente del suddetto articolo, in particolare, entro lo scorso 31 ottobre 2011 avrebbe dovuto essere emanato un apposito decreto ministeriale informato ai seguenti criteri di delegazione: a) possibilità di coprire integralmente il costo dell'opera pubblica da finanziare con il gettito dell'imposta, con superamento quindi del limite massimo del 30% della spesa, attualmente stabilito nella legge n. 296/'06; b) estensione a 10 anni del periodo massimo di applicazione del tributo; c) individuazione di ulteriori categorie di opere pubbliche finanziabili con l'imposta, rispetto a quelle tassativamente elencate nella citata norma istitutiva.

Il suddetto decreto non ha tuttavia mai visto la luce, di modo che l'impianto originario dell'imposta era rimasto invariato e con esso i limiti che hanno ostacolato una più vasta diffusione del prelievo. A tutto ciò, si aggiungeva l'esigenza di un aggiornamento della struttura del tributo, in considerazione dell'intervenuta sostituzione dell'Ici con l'Imu.

In tale contesto, l'intervento legislativo attuato con la legge di conversione del D.L. n. 16/'12 appare dunque facilmente comprensibile. Si è infatti provveduto a sostituire l'originario richiamo del decreto ministeriale attuativo con il regolamento comunale, mantenendo intatti i sopra enunciati criteri di delegazione. In conseguenza di tale variazione, il potere che prima avrebbe dovuto essere esercitato dalle Finanze è oggi demandato alle autonomie locali. Alla luce dell'attuale assetto normativo, quindi:

1. i comuni possono istituire ex novo l'imposta di scopo, non sussistendo più alcun vincolo alla piena manovrabilità della leva tributaria locale;

³ A commento si veda ancora Lovecchio, cit., pag.

2. con il regolamento istitutivo, le amministrazioni locali possono individuare opere pubbliche diverse da quelle previste nella legge n. 296/'06 da finanziare con gli introiti del tributo⁴. A tale riguardo, va in primo luogo osservato come una simile autonomia decisionale appaia del tutto coerente con i principi stabiliti nella legge di delegazione n. 42/'09. Nell'articolo 12, c. 1, lett. d), di tale legge, infatti, il tributo di scopo è qualificato come il tributo proprio per eccellenza dei comuni, che meglio si presta ad attuare il precetto costituzionale di cui all'articolo 119, Cost⁵. Ad ogni modo, è proprio nel suddetto articolo 12 che è possibile individuare lo spettro di riferimento delle opere pubbliche finanziabili⁶;
3. sempre nell'ambito del medesimo regolamento attuativo, i comuni potranno altresì decidere di coprire l'intera spesa di realizzazione dell'opera pubblica con il gettito dell'imposta e ampliare così sino a 10 anni il periodo massimo di applicazione della stessa.

L'ulteriore innovazione apportata dal legislatore è consistita nel doveroso aggiornamento della base imponibile del prelievo che viene fatta coincidere con l'imponibile dell'Imu. Tale aggiornamento opera anche per i tributi di scopo già istituiti dai comuni in vigenza della disciplina originaria della legge n. 296/'06. Allo scopo, i comuni dovranno pertanto adottare le necessarie e opportune variazioni regolamentari.

L'allineamento delle basi imponibili comporterà ovviamente una sensibile lievitazione del gettito teorico dell'imposta di scopo, se si considera l'incidenza dei nuovi moltiplicatori stabiliti nell'articolo 13, D.L. n. 201/'11. Si ritiene inoltre che il tributo possa e debba essere applicato anche all'imponibile Imu delle abitazioni principali, considerato che sarebbe davvero singolare se le opere pubbliche di cui normalmente beneficiano i residenti fossero interamente finanziate dai non residenti⁷.

Novità in materia di riscossione delle entrate locali. Con l'articolo 5, c. 8 bis, D.L. n. 16/'12, il legislatore ha provveduto a sostituire integralmente la lettera gg-septies) del secondo comma dell'articolo 7, D.L. n. 70/'11. Per comprendere la portata della novità occorre ricostruire il quadro di riferimento in materia di riscossione dei tributi locali. Alla luce delle ultime innovazioni apportate con il D.L. n. 201/'11, prima, e con la legge n. 14/'12 di conversione del D.L. 216/'11, poi, si era delineata la seguente situazione:

- A. a partire dal primo gennaio 2013, cesseranno gli affidamenti diretti ad Equitalia della riscossione volontaria e coattiva delle entrate comunali;
- B. sino a tutto il 2012, resta salva la facoltà dei comuni di effettuare in proprio ovvero di affidare, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 52, c.5, D. Lgs. n. 446/'97, alle società iscritte nell'apposito albo di cui all'articolo 53, D. Lgs. n. 446/'97, la riscossione volontaria e coattiva delle entrate proprie. Per ciò che concerne la riscossione coattiva, inoltre, è confermata la possibilità di avvalersi dello strumento dell'ingiunzione fiscale rinforzata, dotata cioè delle prerogative procedurali stabilite nel titolo II del D.P.R. n. 602/'73;

⁴ Occorre al riguardo ricordare che il tratto caratteristico dell'imposta di scopo è per l'appunto il vincolo di destinazione del gettito, che deve necessariamente essere utilizzato per realizzare un investimento di pubblica utilità

⁵ I comuni "stabiliscono e applicano tributi propri"

⁶ Vi sono infatti menzionati "le opere pubbliche e gli investimenti pluriennali nei servizi sociali ovvero il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana"

⁷ Ferma restando l'opportunità di deliberare in regolamento delle esenzioni mirate fondate sul possesso di determinati requisiti reddituali

- C. nel nuovo contesto che si realizzerà l'anno prossimo, mentre era espressamente prevista la possibilità dello svolgimento della riscossione coattiva direttamente da parte dei comuni, sempre per il tramite dell'ingiunzione fiscale rinforzata⁸, non veniva in alcun modo menzionata la partecipazione dei privati abilitati alla gestione delle entrate locali. Tale circostanza, unita alla disposta soppressione, con effetto sempre dal primo gennaio 2013, di tutte le disposizioni che regolavano il potere del privato di utilizzare il suddetto mezzo di recupero coattivo, lasciava il dubbio che si fosse in questo modo inteso precludere di fatto qualsiasi modalità alternativa alla riscossione coattiva diretta da parte dell'ente locale.

La novella della legge di conversione del D.L. n. 16/'12 ha ripristinato in modo esplicito la possibilità dell'affidamento della riscossione, volontaria e coattiva, in favore dei privati abilitati, sopprimendo la norma abrogativa del potere di questi ultimi di adottare l'ingiunzione fiscale rinforzata. Per effetto di questo complesso succedersi di disposizioni, dovrebbe pertanto ritenersi reintrodotta la disciplina che dota i privati abilitati delle medesime prerogative consentite agli enti locali, in considerazione della circostanza che la sua abrogazione non aveva ancora prodotto effetti, differiti per l'appunto al primo gennaio 2013. La tutela delle posizioni giuridiche riferibili ai privati appare senz'altro opportuna anche alla luce della recente sentenza della Corte di Giustizia Ue, resa il 10 maggio scorso nelle cause riunite da C- 357/10 a C- 359/10. Con tale pronuncia, avente ad oggetto la compatibilità con la disciplina comunitaria della previgente disposizione italiana che imponeva il capitale minimo di 10 milioni di euro a tutte le società iscritte all'albo di cui all'articolo 53, D. Lgs. n. 446/'97, i giudici comunitari hanno dichiarato l'illegittimità della previsione impugnata, in quanto ritenuta contraria alla libertà di stabilimento e di prestazione di servizi. È peraltro evidente che così pronunciando la Corte Europea presuppone la piena contendibilità dei servizi afferenti la riscossione delle entrate locali, connotazione questa che mal tollerebbe previsioni volte a chiudere il confronto concorrenziale, in favore esclusivamente degli operatori istituzionali pubblici.

Nuovi obblighi di comunicazione dell'addizionale comunale all'irpef. Con l'articolo 4, D.L. n. 16/'12, si era già provveduto ad anticipare dal 31 dicembre al 20 dicembre dell'anno di competenza il termine finale entro il quale i comuni devono pubblicare le delibere relative alle addizionali comunali all'Irpef, al fine di consentirne l'applicabilità da parte di contribuenti e sostituti d'imposta. In mancanza di pubblicazione tempestiva, restano in vigore le aliquote dell'anno precedente. L'introduzione di tale adempimento risale peraltro al D. Lgs. n. 23/'11 ed è di grande utilità per gli operatori, se si tiene conto dell'obbligo dei datori di lavoro di effettuare le ritenute dell'addizionale sulle buste paga dei dipendenti, con la necessità di conoscere le decisioni adottate sul punto da centinaia (se non migliaia) di amministrazioni. Con la legge di conversione n. 44/'12, si è inopinatamente stabilito che, a decorrere dal 2012, le delibere in tema di addizionali comunali all'Irpef devono essere obbligatoriamente inviate dai comuni al Dipartimento delle finanze entro trenta giorni dalla adozione, ai fini della pubblicazione sul sito informatico www.finanze.gov.it. La novella peraltro è intervenuta senza modificare la disposizione sopra commentata, che tuttora dispone quindi il termine finale del 20 dicembre di ciascun anno, sempre finalizzato alla pubblicazione sul suddetto sito. Non è chiaro quindi come si debbano coordinare i due adempimenti. Stando alla formulazione letterale del combinato delle disposizioni interessate, si dovrebbe concludere che mentre il termine di trenta giorni ha natura meramente sollecitatoria, solo alla scadenza del 20 dicembre è correlata l'inefficacia della delibera comunale adottata in tema di addizionale all'Irpef. Si eviterebbe così di far discendere una conseguenza dalle pesanti implicazioni per la finanza comunale dal mancato rispetto di un termine così ristretto, per di più introdotto in corso d'opera, in pendenza delle procedure di approvazione dei bilanci preventivi 2012.

⁸ Essendo lo strumento del ruolo di riscossione riservato ope legis alle società di Equitalia