publika

NUMERO 19
ANNO 8

Tributi News

Contabilità Patrimonio Fiscalità

SOMMARIO

Forma e sostanza: gli enti locali tra vecchio e nuovo ordinamento contabile **3**

Le problematiche della tassa sui servizi indivisibili **5**

I principi generali nella contabilità armonizzata **8**
Allegato n. 1 D.Lgs. n. 118/2011 11

IMU-TASI ONLUS: rinviato al 1° dicembre il termine per presentare la dichiarazione **20**
Decreto MEF del 23 settembre 2014 25
Comunicato MEF del 1 ottobre 2014 27

TARSU Campania: fondato il ricorso del comune avverso la definizione della quota provinciale **27**
TAR Salerno Sez. II sentenza n. 1466 del 31 luglio 2014 28

IMU: non edificabili le aree su cui sono possibili solo interventi di manutenzione dell'esistente **34**
Cassazione Civ. Sez. VI ordinanza n. 20160 del 24/9/2014 35

TIA: riduzione per autosmaltimento dei rifiuti assimilati non subordinata ad autorizzazione **36**
TAR Napoli Sez. I sentenza n. 4978 del 19/9/2014 37

TARSU: il garage è tassabile **41**
Cassazione Civ. Sez. VI - 5, ordinanza n. 19469 del 15/9/2014 43

News e commenti **45**

Rivista di aggiornamento e formazione professionale in materia di tributi locali, contabilità, finanze e patrimonio

Direttore editoriale
Giuseppe Debenedetto

Anno 8, numero 19
7 ottobre 2014

www.publika.it

publika

ABBONAMENTI 2015

Tributi News

Contabilità - Patrimonio - Fiscalità

Rivista di aggiornamento e formazione professionale
in materia di tributi locali, contabilità, finanze e patrimonio
Direttore editoriale: **Giuseppe Debenedetto**

Tributi News è una rivista quindicinale nata con l'obiettivo di informare e proporre soluzioni dirette e concrete in materia di tributi locali, contabilità, finanze e patrimonio.

La rivista privilegia sempre l'aspetto "operativo" delle questioni, ponendosi costantemente dalla parte di chi è chiamato a applicarle nella pratica di tutti i giorni.

La rivista è inviata ogni quindici giorni a tutti gli abbonati tramite posta elettronica (allegato in pdf).

I servizi in abbonamento alla rivista Tributi News ed il servizio quesiti hanno scadenza il 31/12/2015.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Nell'abbonamento è compreso l'accesso all'area riservata del sito www.publika.it da cui scaricare periodicamente i numeri arretrati ed eventuali allegati alla rivista.

Coupon di abbonamento 2015

da inviare via fax allo **0376 1760102** oppure via e-mail a: **abbonamenti@publika.it**

Servizi richiesti

[_] Rivista Tributi News **200,00 € iva inclusa**
Abbonamento 2015 rivista quindicinale Tributi News 24 numeri

[_] Rivista Tributi News + Servizio quesiti **260,00 € iva inclusa**
Abbonamento 2015 rivista quindicinale Tributi News 24 numeri
Possibilità di porre allo staff di Tributi News 2 quesiti

[_] Sono un nuovo cliente [_] Sono già abbonato a Tributi News

Destinatario (compilare in stampatello)

Ente _____

C. A. Sig. _____

Indirizzo _____ n._____

Cap _____ Città _____ Prov._____

Partita IVA _____ Cod. Fisc._____

Tel. _____ Fax _____

E-mail invio rivista _____

Fatturazione e pagamento (compilare in stampatello)

E-mail **PEC** invio fattura _____

Il pagamento andrà effettuato **DOPO** il ricevimento della fattura. Sarà possibile pagare mediante bonifico bancario.
Le coordinate e tutte le istruzioni saranno riportate in fattura

I dati forniti saranno inseriti nella banca dati elettronica di Publika Srl nel rispetto di quanto stabilito dal d.lgs. n. 196/03 *"Codice in materia di protezione dei dati personali"*. In qualsiasi momento potrà essere richiesto l'aggiornamento, la modifica o la cancellazione scrivendo al Responsabile Abbonamenti c/o Publika Srl, Via Pascoli 3, 46049 Volta Mantovana, MN (modulo 07/10/2014)

La Novità

In questa sezione prendiamo in esame la notizia che secondo il comitato di redazione rappresenta la novità più importante degli ultimi quindici giorni.
Si tratta di un primo commento. Potranno intervenire successivamente ulteriori approfondimenti da parte di Tributi News.

FORMA E SOSTANZA: GLI ENTI LOCALI TRA VECCHIO E NUOVO ORDINAMENTO CONTABILE

di Massimo Monteverdi

Sembra ormai acclarato che l'approvazione del bilancio di previsione e degli altri documenti collegati alla programmazione annuale e pluriennale rappresenti semplicemente un adempimento formale. Settembre è già passato e con esso l'ultima data utile per presentare al Consiglio gli atti per la loro approvazione, eppure si sono rincorse nelle ultime ore voci attendibili di un rinvio al 30 novembre (già sperimentato lo scorso anno). Se ne deduce, insomma, che l'ufficializzazione da parte dell'organo consiliare è funzionale esclusivamente al rispetto della legge che, in difetto, prevede sanzioni e sostituzioni cogenti da parte di ufficiali del governo.

Dal punto di vista operativo e gestionale, invece, (quello che, piaccia o meno, conta sul serio) è una partita persa in partenza. I primi a rendersene conto, spero, dovrebbero essere proprio coloro i quali (li chiamiamo per comodità "legislatore", facendo finta di non sapere che trattasi molto più semplicemente di dirigenti e funzionari ministeriali) decidono modi e soprattutto tempi delle proroghe. Se si è giunti ad ottobre ancora privi di una programmazione formalizzata, anche correndo nell'ultimo trimestre per approvare tutto l'approvabile risulta molto difficile pensare all'improbo lavoro del controllo di gestione, costretto a giudicare il lavoro di un anno dai risultati di una sua timida frazione. E ciò vale, per quanto in minore misura, anche per gli enti che, coraggiosamente e (a mio parere) saggiamente, procedono comunque ad approvare il bilancio in netto anticipo sull'ultima scadenza utile. Per essi, infatti, si prospetta nel corso dell'anno un percorso segnato soprattutto dalle variazioni al bilancio, mano a mano che dal dicastero competente perviene l'ufficialità dei trasferimenti. Non dobbiamo infatti dimenticare che la tempistica sincopata delle scadenze di bilancio è figlia legittima dell'incertezza sulle cifre da iscrivere a bilancio. Chi ha chiesto una proroga fino al 30 novembre tenta di motivare la richiesta con argomenti concreti. Non è ancora stata pubblicata la deliberazione con le aliquote TASI e la riapertura dei termini dovrebbe servire ad autorizzare il pagamento di dicembre (in unica rata) con le aliquote approvate dall'ente (mentre ora sarebbe calcolato sull'aliquota standard stabilita per legge). Manca la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale dei dati sul gettito IMU perso dai comuni sui fabbricati rurali strumentali che l'Erario si è impegnato a compensare. Più in generale, è ancora viva la questione della discrepanza tra quanto il Ministero ha calcolato di dover rimborsare ai comuni a titolo di mancata IMU sull'abitazione principale e quanto invece gli stessi enti hanno determinato. Tali differenze, poiché ovviamente sono in difetto da parte degli enti, richiederebbero un correttivo a bilanci approvati con dati ottimistici. Mischiate queste considerazioni con l'accavallarsi delle altre due scadenze chiave dell'autunno: la ricognizione dei programmi e la salvaguardia degli equilibri del bilancio nonché l'assestamento finale degli stanziamenti. Il risultato è già stato parzialmente determinato dal Viminale il quale ha chiarito che la data del 30 settembre è utile per attestare nella stessa deliberazione con la quale si approva il bilancio che lo stesso è in equilibrio (non manca da quelle parti il senso dell'umorismo). Se serviva una conferma che, quando il Ministero parla di bilanci locali, solo di formalità si tratta, questa mi sembra adattissima. Conclusione: non cambiamo idea rispetto a quanto già espresso in queste pagine. Meglio non giocare a rimpiattino con il legislatore e approvare per tempo un bilancio di previsione che, per quanto provvisorio, non sarà la presa in giro che un'adozione settembrina (alla meglio) certificherebbe. Ci è stato dato, opportunamente, lo strumento delle variazioni: usiamolo, a fin di

chiarezza e progressivo adattamento della realtà finanziaria a quella dell'ufficialità ministeriale. Anche perché, ve ne sarete accorti, mancano poco meno di tre mesi all'avvio di una vera e propria rivoluzione contabile. Il TUEL è già stato modificato in moltissimi articoli della parte II, per adattarlo alla nuova disciplina. E, mi sembra, quest'ultima constatazione sembrerebbe fugare i residui dubbi sul fatto che anche questa riforma finirà in proroga. Le novità contenute nel D.Lgs. n. 126/2014 trasfuse nel D.Lgs. n. 267/2000 sono già in vigore e stavolta non basterebbe un decreto a rinviare ulteriormente il nuovo corso. Troppe differenze tra le due versioni del Testo unico per avere ripensamenti dell'ultim'ora. Il che significa teoricamente approvare tre bilanci di previsione nel giro di dieci mesi. Settembre 2014: preventivo 2014. Primi mesi 2015: preventivo 2015 (con nuovo bilancio ma senza DUP). Luglio 2015: DUP 2016 (ai sensi dell'art. 170 TUEL). Si fa una fatica improba ad immaginare di infilare in sequenza tutti gli adempimenti necessari a chiudere correttamente due bilanci in un anno, figuriamoci tre in poco meno di dodici mesi. Programmare subito un calendario di attività minime è assolutamente necessario per non affogare poi. Se vi siete già liberati del fardello 2014, approfittate della breve tregua per aggredire di petto le due precondizioni per approvare il bilancio 2015: il riaccertamento straordinario dei residui (e la conseguente formazione del fondo pluriennale vincolato). Ne abbiamo parlato lo scorso numero e se da allora non avete almeno dato una scorsa all'elenco dei vostri residui, avete già perso altre due preziose settimane. C'è poi tutto il nodo della riclassificazione che richiede massima concentrazione per mettere ogni tassello al posto giusto. Infatti, la nuova struttura del bilancio prevede nuovi titoli sia per l'entrata, sia per la spesa e la suddivisione funzionale della spesa per missioni e programmi. Poiché l'ordinamento scaturito dal D.Lgs. n. 118/2011 non prevede più la possibilità (salvo che per i residui riportati ovviamente) di utilizzare il criterio della prevalenza per imputare (soprattutto nella parte spesa) gli stanziamenti a una voce piuttosto che a un'altra, è imperativo usare la massima attenzione nella suddivisione di entrate e spese. Si è parlato in questi mesi soprattutto di armonizzazione, intesa come processo per adeguare i bilanci delle autonomie locali ai principi che regolano la contabilità dello Stato. Nella spesa, l'introduzione del concetto di missione e di programma dovrebbe permettere al preventivo locale di rappresentare correttamente il collegamento tra risorse disponibili e destinazione delle stesse a specifiche azioni amministrative. Ciò peraltro non rappresenta una novità per gli enti locali, già abituati a pensare in termini di servizi e funzioni e dunque a una classificazione funzionale della spesa. E' possibile tracciare una corrispondenza concettuale rispettivamente tra funzioni ex D.P.R. n. 194/1996 e missioni e tra servizi e programmi. Nel senso che nella prima sono sintetizzati gli obiettivi strategici perseguiti con la spesa e nella seconda sono rappresentati due modi di aggregare le attività dell'ente in modo omogeneo. Questa prima macro-suddivisione presenta nel nuovo sistema un interessante vantaggio per gli enti, da sfruttare in sede di PEG. Lo stesso programma può essere affidato, infatti, a più di un responsabile, operando in questo modo un collegamento più stretto e attendibile tra organizzazione specifica dell'ente e obblighi di rappresentazione contabile. Da tali brevi premesse è necessario muoversi per operare al più presto un cambio di prospettiva che non vive solo sulla carta ma, complessivamente, anche sull'intera filiera gestionale dell'ente. Ci occuperemo prossimamente nel dettaglio di questi passaggi. Oggi, basta la piena consapevolezza che, lo si voglia o no, il traguardo del primo gennaio non subirà rinvii.

Focus

Il Focus è l'articolo trainante di ogni numero della rivista, quello che affronta in maniera approfondita un argomento o istituto e fornisce delle possibili soluzioni concrete.
Lo sviluppo dell'approfondimento avverrà sempre tenendo conto delle seguenti fasi:
- Cosa è accaduto?
- Conseguenze/Analisi
- Proposta di soluzione concreta

LE PROBLEMATICHE DELLA TASSA SUI SERVIZI INDIVISIBILI

di Eugenio Piscino

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Concessioni di aree demaniali - 3. Coniuge assegnatario - 4. IACP - 5. Detentore temporaneo

1. Premessa

La novità più consistente introdotta con la IUC è data dalla tassa sui servizi indivisibili, che ha avuto lo scopo precipuo di compensare le minori entrate a seguito dell'abolizione dell'IMU sulle abitazioni principali.

Come noto, la disciplina normativa della TASI è modellata, in buona parte, sulla disciplina dell'imposta municipale unica, anche se presenta alcune caratteristiche proprie della tassa sui rifiuti, come la previsione che entrambe trovano applicazione anche nei confronti dei detentori dell'immobile.

Tale tecnica legislativa ha il difetto che ai dubbi interpretativi già registrati in tema di IMU, non risolti completamente nei due anni della sua applicazione, si sono aggiunti quelli derivanti dalla nuova imposizione, oggetto di norme modificate già a pochi giorni dalla sua prima entrata in vigore.

Il comma 681 dell'articolo unico della legge di stabilità per il 2014 ha previsto che se l'unità immobiliare è occupata da un soggetto diverso dal titolare del diritto reale sulla stessa, questo e lo stesso occupante sono titolari, di autonome obbligazioni tributarie. L'occupante dovrà versare la TASI nella misura, stabilita dall'ente con apposito regolamento, compresa tra il 10 e il 30 per cento dell'ammontare complessivo dovuto applicando l'aliquota fissata dalla norma. La parte restante è corrisposta dal titolare del diritto reale sull'unità immobiliare.

La disciplina della tassa sui servizi indivisibili non contiene un'elencazione puntuale dei soggetti passivi e non definisce, in maniera rigorosa, cosa si intende per possessore e tale individuazione è possibile, in via indiretta, analizzando il comma 673 che dispone che *in caso di detenzione temporanea di durata non superiore a sei mesi nel corso dello stesso anno solare, la TASI è dovuta soltanto dal possessore dei locali e delle aree a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e superficie*. La norma è un'eccezione al principio generale dell'assoggettamento al tributo anche del detentore. Si ricava, pertanto, che i soggetti passivi della TASI sono coloro che possiedono i beni imponibili a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e superficie.

Tale incertezza determina, conseguentemente, problemi applicativi, che saranno analizzati nel corrente studio, che richiedono necessari chiarimenti ministeriali, in mancanza di una disciplina normativa specifica[1].

[1] Corte di Cassazione, Sez. V, ordinanza del 26 ottobre 2011, n. 22188.

2. Concessioni di aree demaniali

La mancanza, sopra indicata, della puntuale elencazione dei soggetti passivi emerge dal confronto con i soggetti passivi ai fini dell'IMU, considerato che il locatario finanziario è disciplinato in maniera autonoma, mentre vi è assenza di disciplina per il concessionario su aree demaniali e l'enfiteuta, ai fini della TASI. Nell'imposta municipale il riferimento, tra i soggetti passivi, del concessionario e del locatario, ha lo scopo di imputare a questi l'obbligazione tributaria, altrimenti nella titolarità del proprietario. Si ritiene che, per la TASI, nel silenzio della norma, la soggettività è in capo al proprietario concedente, eccezion fatta nel caso in cui la concessione stessa non preveda il diritto di edificare su aree demaniali, a titolo di diritto di superficie.

3. Coniuge assegnatario

Tra le varie incertezze applicative della nuova tassa, rilevante è la sua debenza o meno da parte del coniuge assegnatario dell'abitazione dell'ex coniuge, a seguito di un provvedimento di separazione o di divorzio. L'incertezza deriva dal differente trattamento previsto per tali immobili, ai fini dell'applicazione dell'IMU, rispetto alla TASI.

Come noto, il d.l. n. 16 del 2012[2] ha previsto, ai fini dell'IMU, che l'assegnazione dell'abitazione coniugale a favore di uno dei coniugi, disposta a seguito della cessazione degli effetti civili del matrimonio, si intende in ogni caso effettuata a titolo di diritto di abitazione. Con la legge di stabilità 2014, il comma 707 ha previsto l'inapplicabilità dell'imposta unica comunale sulla casa coniugale assegnata. In ultimo il d.l. n. 16 del 2014 ha, espressamente, ricondotto la fattispecie tra quelle di assimilazione ex lege all'abitazione principale, ai fini della tassazione.

In tema di TASI, il problema, si pone, pertanto, circa il soggetto obbligato al versamento. Soggetto passivo non è, solitamente, l'assegnatario dell'immobile; nei confronti dello stesso non è riconosciuto alcun diritto di abitazione, anche se, come detto sopra, il comma 681 prevede che uno dei presupposti impositivi è la detenzione a qualsiasi titolo dell'immobile, con versamento nella misura compresa tra il 10 e il 30 per cento dell'ammontare complessivo.

Lo scrivente ritiene, quindi, applicabile la tassa sui servizi indivisibili a entrambi i coniugi, al proprietario e all'assegnatario.

Di diverso avviso, il Dipartimento delle finanze, che con le proprie Faq[3], ritiene che, anche ai fini della TASI, l'assegnatario è titolare di un diritto di abitazione ed è, pertanto, il solo soggetto passivo della tassa, con l'applicazione, se del caso, dell'aliquota e delle detrazioni previste per l'abitazione principale.

Nel caso di abitazione in locazione, assegnata dal giudice a uno dei coniugi separati, non vi è alcun dubbio che si applica l'aliquota prevista per gli immobili diversi dall'abitazione principale e l'importo è ripartito tra il proprietario e il locatario.

4. IACP

Per la TASI è frequente il caso che l'abitazione assimilata sia detenuta da un soggetto diverso dal possessore, come nel caso degli alloggi sociali degli IACP. Si ritiene, in questo caso, che il nuovo tributo è dovuto sia dal possessore che dal detentore, ai sensi del più volte citato comma 681. Di analogo tenore l'interpretazione del MEF, che nelle Faq, descrivono che la TASI deve essere calcolata sul valore complessivo dell'immobile con l'aliquota prevista dal Comune per gli immobili diversi dall'abitazione principale, sottraendo, poi, per intero l'eventuale detrazione prevista dall'ente. L'importo così ottenuto deve essere versato in parte dal proprietario (IACP) e in parte dall'assegnatario *occupante* secondo le quote deliberate dal Comune.

---

[2] Ci si riferisce all'articolo 4 comma 12-quinquies, del decreto legge citato.

[3] Le Faq del Ministero dell'economia e delle finanze sono state pubblicate il 4 giugno scorso sul sito del Dipartimento delle finanze (risposta n. 22).

5. Detentore temporaneo

La modalità di estensione della norma hanno fatto sorgere difficoltà interpretative anche in relazione al detentore temporaneo. Come già indicato, il comma 673 della legge di stabilità dispone che in *caso di detenzione temporanea di durata non superiore a sei mesi nel corso dello stesso anno solare, la TASI è dovuta soltanto dal possessore dei locali.* Il dubbio si è avuto per contratti, anche pluriennali, che prevedono la decorrenza, nel 2014, per un periodo inferiore a 6 mesi, a esempio un contratto di locazione stipulato a settembre. Dalla lettera della norma si ricava che si è in presenza di una detenzione temporanea nel 2014, in quanto ha una durata non superiore a sei mesi nel corso dello stesso anno solare.

Si ritiene, invece, in analogia ad autorevole dottrina[4] che si deve effettuare una valutazione sistematica dell'insieme e, come nel nostro esempio, in presenza di un contratto di locazione quadriennale non si può parlare di detenzione temporanea. Il riferimento va, pertanto, fatto alla prima parte della disposizione e non alla sua parte finale: *nel corso dello stesso anno solare*.

Una diversa interpretazione si porrebbe in contrasto con l'obiettivo della norma, valevole anche per la tassa sui rifiuti: combattere più efficacemente l'evasione legata agli affitti temporanei e turistici[5].

[4] Si veda G. Debenedetto, *Tasi in oltre 5200 comuni si paga l'acconto il 16 ottobre*, in Tributi News n. 18/2014.

[5] Analogamente, la nota IFEL dell'1/9/2014 che, seppure in merito alla Tari, ritiene che un contratto di locazione quadriennale che inizia ad ottobre non è riconducibile ad un utilizzo inferiore ai sei mesi.

Dottrina, prassi e giurisprudenza

Questa è la sezione degli approfondimenti sulle principali novità normative e interpretative. I nostri esperti spazieranno sulle varie tematiche ritenute urgenti e imprescindibili nell'attuale contesto operativo.

I PRINCIPI GENERALI NELLA CONTABILITÀ ARMONIZZATA

di Marco Allegretti

Il Governo con il Decreto legislativo 10 agosto 2014 n. 126 rubricato "*Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42*" è recentemente intervenuto per dettare le regole definitive (o almeno presunte tali) per l'armonizzazione della contabilità pubblica e approvare i nuovi articoli del TUEL in vigore dall'01/01/2015.

Particolare rilievo rivestono i Principi Generali (o Postulati): essi sono i pilastri che reggono il nuovo sistema contabile e a cui sono ispirati tutte le norme ed i principi contabili applicati.

Ne sono stati esplicitati ben 18, contro i 6 previsti nella precedente versione dell'art. 151 comma 1 del TUEL:

Principi ex Allegato 1 D.Lgs. 118/2011	*Principi ex art. 151 TUEL*
1. Principio dell'annualita'	Principio dell'annualita'
2. Principio dell'unita'	Principio dell'unita'
3. Principio dell'universalita'	
4. Principio dell'integrita'	Principio dell'integrita'
5. Principio della veridicita', attendibilita', correttezza, e comprensibilita'	Principio della veridicità
6. Principio della significativita' e rilevanza	
7. Principio della flessibilita'	
8. Principio della congruita'	
9. Principio della prudenza	
10. Principio della coerenza	
11. Principio della continuita' e della costanza	
12. Principio della comparabilita' e della verificabilita'	
13. Principio della neutralita'	
14. Principio della pubblicita'	Principio della pubblicita'
15. Principio dell'equilibrio di bilancio	Principio del Pareggio Finanziario
16. Principio della competenza finanziaria	
17. Principio della competenza economica	
18. Principio della prevalenza della sostanza sulla forma	

Vediamoli in sintesi.

1. Principio dell'annualità

Seppur nella predisposizione dei documenti di bilancio (sia di previsione quanto di rendicontazione) si debba fare riferimento ad una programmazione di medio periodo (orizzonte temporale triennale), gli stessi sono predisposti con cadenza annuale e si riferiscono a distinti periodi di gestione coincidenti con l'anno solare.

2. Principio dell'unità

L'Ente è un'entità giuridica unica e unitaria e come tale deve essere unico anche il suo sistema di bilancio.

Il complesso delle entrate (salvo diversa disposizione normativa di disciplina di particolari entrate vincolate) deve finanziare la totalità delle spese durante la gestione, seppur rimanga inteso che le entrate in conto capitale possano essere destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento.

3. Principio dell'universalità

Non sono ammesse gestioni fuori bilancio, dovendo il bilancio ricomprendere tutte le finalità e gli obiettivi di gestione.

Le contabilità separate, ove ammesse, devono essere ricondotte al sistema di bilancio entro il termine dell'esercizio.

4. Principio dell'integrità

Non sono ammesse compensazioni fra le poste di entrata e spesa (che vanno pertanto sempre esposte a valori lordi), né tantomeno fra valori economici e fra grandezze patrimoniali.

5. Principio della veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità

La veridicità è da intendere come obbligo di rappresentate le reali condizioni delle operazioni di gestione, attraverso una rigorosa valutazione dei flussi finanziari ed economici (evitando pertanto sottovalutazioni e sopravalutazioni). Tale principio è da considerarsi *un obiettivo a cui tendono i postulati e principi contabili generali*.

L'attendibilità richiede che tutte le valutazioni presenti nel bilancio siano sostenute da *accurate analisi di tipo storico e programmatico* ovvero altri i*donei e obiettivi parametri di riferimento*, nonché *fondate aspettative di acquisizione e utilizzo* delle risorse. L'informazione è intesa attendibile quando è *scevra da errori e distorsioni rilevanti e gli utilizzatori possono fare affidamento su di essa*.

La correttezza è rappresentata dal *rispetto formale e sostanziale delle norme* che disciplinano la redazione dei documenti contabili.

La comprensibilità (o chiarezza) sarà garantita quanto un utilizzatore dotato di *normale diligenza* riuscirà ad esaminare i dati contabili e ottenere chiare e trasparenti informazioni.

6. Principio della significatività e rilevanza

L'informazione è qualitativamente significativa quando è in grado di *influenzare le decisioni degli utilizzatori.*

La rilevanza di una informazione dipende dal fatto che la sua omissione (o errata presentazione) possa *influenzare le decisioni degli utilizzatori*. Nella sua formazione il bilancio implica stime e previsioni, pertanto errori, semplificazioni e arrotondamenti sono inevitabili: essi non devono avere un effetto rilevante sui dati del sistema di bilancio e sul loro significato per i destinatari.

7. Principio della flessibilità

I documenti di bilancio possono essere modificati, al fine di fronteggiare gli effetti derivanti dalle circostanze imprevedibili e straordinarie. Tuttavia, per contro, un eccessivo ricorso a strumenti come le variazioni di bilancio va visto come fatto negativo: ciò inficerebbe l'attendibilità, rendendo non credibile il sistema.

8. Principio della congruità

Tale principio rafforza quello della coerenza: *consiste nella verifica dei mezzi disponibili rispetto ai fini stabiliti*.

9. Principio della prudenza

Nei documenti di previsione, devono essere iscritte solo le componenti positive ragionevolmente disponibili, mentre le componenti negative devono essere limitate alle risorse disponibili (inserimento dei soli impegni sostenibili).

Nei documenti di rendicontazione le componenti positive non realizzate non devono essere contabilizzate, mentre tutte le componenti negative devono essere contabilizzate e quindi rendicontate, anche se non sono definitivamente realizzate.
Si devono, tuttavia, evitare eccessi (quali ad esempio una arbitraria e immotivata riduzione delle previsioni di entrata), in quanto possono inficiare una rappresentazione veritiera e corretta del bilancio.

10. Principio della coerenza
La coerenza implica che programmazione, previsione, gestione e rendicontazione seguano un unico nesso logico per il perseguimento dei medesimi obiettivi.
Deve essere rispettata sia la coerenza interna, sia quella esterna (ossia la connessione fra i processi dell'Ente e il sistema pubblico in generale secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica).

11. Principio della continuità e della costanza
Le valutazioni devono essere fatte nella prospettiva della *continuazione delle attività istituzionali*, in quanto sistema atto a perdurare nel tempo. Pertanto le valutazioni, per rispettare il principio di continuità, devono essere fondate su *criteri tecnici e di stima che abbiano la possibilità di continuare ad essere validi nel tempo, se le condizioni gestionali non saranno tali da evidenziare chiari e significativi cambiamenti*.
Quanto al principio di costanza, riguarda la continuazione di applicazione dei principi contabili generali e di quelli particolari di valutazione.
Entrambi sono essenziali per la comparabilità dei documenti. Qualora eccezionalmente si rendesse necessaria una variazione, gli effetti della stessa devono essere chiaramente descritti e documentati in apposite relazioni.

12. Principio della comparabilità e verificabilità
Gli utilizzatori devono poter comparare nel tempo e con altri Enti le informazioni reperibili nel sistema di bilancio. Ciò, tuttavia, non deve – per contro – essere di impedimento all'introduzione di principi contabili più adeguati a rappresentare una specifica operazione.
Un'informazione è verificabile quando può essere ricostruito il processo valutativo seguito, anche attraverso la conservazione della documentazione probatoria.

13. Principio di neutralità o imparzialità
I principi applicati non devono *servire o favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi*. Ciò non implica, però, che non possano essere presenti elementi soggettivi: *l'imparzialità contabile va intesa come l'applicazione competente e tecnicamente corretta del processo di formazione dei documenti contabili, …, che richiede discernimento, oculatezza e giudizio per quanto concerne gli elementi soggettivi.*

14. Principio della pubblicità
I documenti devono essere resi pubblici, attraverso un ruolo attivo dell'Ente che garantisca la trasparenza e la divulgazione degli stessi.

15. Principio di equilibrio di bilancio
Deve essere garantito il pareggio di pareggio complessivo di competenza e di cassa attraverso una *rigorosa valutazione dei flussi di entrata e di spesa*. Il principio di equilibrio di bilancio tuttavia non riguarda solo i flussi finanziari, ma deve controllare anche gli equilibri economici e patrimoniali ed essere valutato sia in fase di programmazione che di rendicontazione.

16. Principio della competenza finanziaria
Rappresenta il *criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive*.
Le Entrate sono iscritte nell'esercizio finanziario nel quale è venuto a scadere il diritto di credito: è esclusa la possibilità di accertamento attuale di entrate future.

La spesa viene registrata conseguente ad una obbligazione giuridicamente perfezionata e relativa ad un pagamento da effettuare, con imputazione all'esercizio finanziario in cui l'obbligazione passiva viene a scadenza.
Per l'attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, deve essere dato specificamente atto - al momento dell'attivazione del primo impegno - di aver predisposto la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento. Tale principio viene garantito attraverso "l'artificio contabile" dell'iscrizione di un Fondo Pluriennale Vincolato.
In deroga al principio generale, le partite di giro o le operazioni per conto terzidevono essere registrate e imputate all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata.
Gli incassi ed i pagamenti sono imputati allo stesso esercizio in cui il tesoriere li ha effettuati.

17. Principio della competenza economica
L'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari.
Quando costi e ricavi si riferiscono ad un processo di scambio sul mercato, si applica il principio contabili n. 11 dei Dottori Commercialisti.
Quando invece questi derivano da attività istituzionali e/o erogative: i ricavi si imputano quando il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato ovvero quando l'erogazione è già avvenuta; i componenti economici negativi devono essere correlati con i ricavi dell'esercizio o con le altre risorse rese disponibili per il regolare svolgimento delle attività istituzionali.

18. Principio della prevalenza della sostanza sulla forma
Nella registrazione deve prevalere la *realtà economica che li ha generati e ai contenuti della stessa*,non alle regole formali.

Allegato n. 1 D.Lgs. n. 118/2011

Allegato 1
(previsto dall'articolo 3, comma 1)

Principi generali o postulati
1. Principio dell'annualità
2. Principio dell'unità
3. Principio dell'universalità
4. Principio dell'integrità
5. Principio della veridicità, attendibilità, correttezza, e comprensibilità
6. Principio della significatività e rilevanza
7. Principio della flessibilità
8. Principio della congruità
9. Principio della prudenza
10. Principio della coerenza
11. Principio della continuità e della costanza
12. Principio della comparabilità e della verificabilità
13. Principio della neutralità
14. Principio della pubblicità
15. Principio dell'equilibrio di bilancio
16. Principio della competenza finanziaria
17. Principio della competenza economica

18. Principio della prevalenza della sostanza sulla forma

1. Principio della annualità

I documenti del sistema di bilancio, sia di previsione sia di rendicontazione, sono predisposti con cadenza annuale e si riferiscono a distinti periodi di gestione coincidenti con l'anno solare. Nella predisposizione dei documenti di bilancio, le previsioni di ciascun esercizio sono elaborate sulla base di una programmazione di medio periodo, con un orizzonte temporale almeno triennale.

2. Principio dell'unità

La singola amministrazione pubblica è una entità giuridica unica e unitaria, pertanto, deve essere unico e unitario sia il suo bilancio di previsione, sia il suo rendiconto e bilancio d'esercizio.

E' il complesso unitario delle entrate che finanzia l'amministrazione pubblica e quindi sostiene così la totalità delle sue spese durante la gestione. Le entrate in conto capitale sono destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento.

I documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare alcune fonti di entrata a copertura solo di determinate e specifiche spese, salvo diversa disposizione normativa di disciplina delle entrate vincolate.

3. Principio della universalità

Il sistema di bilancio ricomprende tutte le finalità e gli obiettivi di gestione, nonché i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali riconducibili alla singola amministrazione pubblica, al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della complessa attività amministrativa svolta nell'esercizio e degli andamenti dell'amministrazione, anche nell'ottica degli equilibri economico – finanziari del sistema di bilancio.

Sono incompatibili con il principio dell'universalità le gestioni fuori bilancio, consistenti in gestioni poste in essere dalla singola amministrazione o da sue articolazioni organizzative – che non abbiano autonomia gestionale – che non transitano nel bilancio. Le contabilità separate, ove ammesse dalla normativa, devono essere ricondotte al sistema di bilancio dell'amministrazione entro i termini dell'esercizio.

4. Principio della integrità

Nel bilancio di previsione e nei documenti di rendicontazione le entrate devono essere iscritte al lordo delle spese sostenute per la riscossione e di altre eventuali spese ad esse connesse e, parimenti, le spese devono essere iscritte al lordo delle correlate entrate, senza compensazioni di partite.

Lo stesso principio si applica a tutti i valori del sistema di bilancio, quindi anche ai valori economici ed alle grandezze patrimoniali che si ritrovano nel conto economico e nel conto del patrimonio.

5. Principio della veridicità attendibilità, correttezza, e comprensibilità

Il principio della «veridicità» fa esplicito riferimento al principio del *true and fair view*che ricerca nei dati contabili di bilancio la rappresentazione delle reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio.

Il principio della veridicità non si applica solo ai documenti di rendicontazione e alla gestione, ma anche ai documenti di previsione nei quali è da intendersi come rigorosa valutazione dei flussi finanziari (e nel caso anche economici) generati dalle operazioni che si svolgeranno nel futuro periodo di riferimento. Si devono quindi evitare le sottovalutazioni e le sopravalutazioni delle singole poste che invece devono essere valutate secondo una rigorosa analisi di controllo.

Una corretta interpretazione del principio della veridicità richiede anche l'enunciazione degli altri postulati di bilancio (attendibilità, correttezza e comprensibilità). Il principio di veridicità è quindi da considerarsi un obiettivo a cui tendono i postulati e i principi contabili generali.

Le previsioni e in generale tutte le valutazioni a contenuto economico – finanziario e patrimoniale, devono essere, inoltre, sostenute da accurate analisi di tipo storico e programmatico o, in mancanza, da altri idonei ed obiettivi parametri di riferimento, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di

utilizzo delle risorse al fine di rendere *attendibili* i documenti predisposti (*principio dell'attendibilità*). Tale principio non è applicabile solo ai documenti contabili di programmazione e previsione, ma anche al rendiconto e al bilancio d'esercizio, per la redazione dei quali occorre un processo di valutazione. Il principio in argomento di estende ai documenti descrittivi ed accompagnatori. Un'informazione contabile è attendibile se è scevra da errori e distorsioni rilevanti e se gli utilizzatori possono fare affidamento su di essa. L'oggettività degli andamenti storici e dei suddetti parametri di riferimento, ad integrazione di quelli eventualmente previsti dalle norme, consente di effettuare razionali e significative comparazioni nel tempo e nello spazio e, a parità di altre condizioni, di avvicinarsi alla realtà con un maggior grado di approssimazione.

Il rispetto formale e sostanziale delle norme che disciplinano la redazione dei documenti contabili di programmazione e previsione, di gestione e controllo e di rendicontazione deve, inoltre, caratterizzare la formazione dei citati documenti (*principio della correttezza).* Infatti, il principio della correttezza si estende anche ai principi contabili generali e applicati che costituiscono i fondamenti e le regole di carattere generale cui deve informarsi l'intero sistema di bilancio, anche non previste da norme giuridiche, ma che ispirano il buon andamento dei sistemi contabili adottati da ogni specifica amministrazione pubblica. Il principio della correttezza si applica anche alle comunicazioni e ai dati oggetto del monitoraggio da parte delle istituzioni preposte al governo della finanza pubblica.

Infine, il sistema di bilancio deve essere comprensibile e deve perciò presentare una chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali (*principio della chiarezza o comprensibilità)*. Il principio della chiarezza o comprensibilità è rafforzativo del principio base della veridicità .Al fine di consentire una rappresentazione chiara dell'attività svolta, le registrazioni contabili ed i documenti di bilancio adottano il sistema di classificazione previsto dall'ordinamento contabile e finanziario, uniformandosi alle istruzioni dei relativi glossari. L'articolazione del sistema di bilancio deve essere tale da facilitarne – tra l'altro – la comprensione e permetterne la consultazione rendendo evidenti le informazioni previsionali, gestionali e di rendicontazione in esso contenute. . Il sistema di bilancio deve essere corredato da una informativa supplementare che faciliti la comprensione e l'intelligibilità dei documenti. L'adozione di una corretta classificazione dei documenti contabili costituisce una condizione necessaria per garantire il corretto monitoraggio e consolidamento dei conti pubblici da parte delle istituzioni preposte al coordinamento e controllo della finanza pubblica.

Una qualità essenziale delle informazioni contenute nel sistema di bilancio è che esse siano prontamente comprensibili dagli utilizzatori e che abbiano la capacità di garantire sinteticità ed al tempo stesso analiticità delle conoscenze. A tale scopo, si assume che gli utilizzatori possano con la normale diligenza esaminare i dati contabili dei bilanci ed abbiano una ragionevole conoscenza dell'attività svolta dall'amministrazione pubblica considerata e dei sistemi contabili adottati, al fine di ottenere, dagli elementi quantitativi e qualitativi disponibili, chiare e trasparenti informazioni.

I documenti contabili che non rispettano il principio della veridicità e tutti gli altri principi allo stesso collegati, non possono acquisire il parere favorevole da parte degli organi preposti al controllo e alla revisione contabile.

6. Principio della significatività e rilevanza

Per essere utile, un'informazione deve essere significativa per le esigenze informative connesse al processo decisionale degli utilizzatori. L'informazione è qualitativamente significativa quando è in grado di influenzare le decisioni degli utilizzatori aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti o futuri, oppure confermando o correggendo valutazioni da loro effettuate precedentemente.

Il procedimento di formazione del sistema di bilancio implica delle stime o previsioni. Pertanto, la correttezza dei dati di bilancio non si riferisce soltanto all'esattezza aritmetica, bensì alla ragionevolezza, ed all'applicazione oculata e corretta dei procedimenti di valutazione adottati nella stesura del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio.

Errori, semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili e trovano il loro limite nel concetto di rilevanza; essi cioè non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati del sistema di bilancio e sul loro significato per i destinatari.

L'effetto deve essere anche valutato ai fini degli equilibri finanziari ed economici del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio.

L'informazione è rilevante se la sua omissione o errata presentazione può influenzare le decisioni degli utilizzatori prese sulla base del sistema di bilancio. La rilevanza dipende dalla dimensione quantitativa della posta, valutata comparativamente con i valori complessivi del sistema di bilancio, e dall'errore giudicato nelle specifiche circostanze di omissione o errata presentazione.

7. Principio della Flessibilità

Nel sistema del bilancio di previsione i documenti non debbono essere interpretati come immodificabili, perché questo comporterebbe una rigidità nella gestione che può rivelarsi controproducente.

Il principio di flessibilità è volto a trovare all'interno dei documenti contabili di programmazione e previsione di bilancio la possibilità di fronteggiare gli effetti derivanti dalle circostanze imprevedibili e straordinarie che si possono manifestare durante la gestione, modificando i valori a suo tempo approvati dagli organi di governo.

Per tale finalità la legge disciplina l'utilizzo di strumenti ordinari, come il fondo di riserva, destinati a garantire le risorse da impiegare a copertura delle spese relative a eventi prevedibili e straordinari.

Un eccessivo ricorso agli altri strumenti di flessibilità, quali le variazioni di bilancio, va visto come fatto negativo, in quanto inficia l'attendibilità del processo di programmazione e rende non credibile il complesso del sistema di bilancio.

Differente funzione ha la flessibilità dei bilanci in sede gestionale, volta a consentire variazioni compensative tra le missioni e tra programmi conseguenti a provvedimenti di trasferimenti del personale all'interno di ciascuna amministrazione e la rimodulazione delle dotazioni finanziarie interne a ogni programma. Non è consentito l'utilizzo degli stanziamenti in conto capitale per finanziare spese correnti.

Il principio di flessibilità si applica non solo ai valori finanziari contenuti nel bilancio di previsione su cui transita la funzione autorizzatoria, ma anche ai documenti di programmazione sui quali si fonda la gestione ed il relativo controllo interno.

È necessario che nella relazione illustrativa delle risultanze di esercizio si dia adeguata informazione sul numero, sull'entità e sulle ragioni che hanno portato a variazioni di bilancio in applicazione del principio e altresì sull'utilizzo degli strumenti ordinari di flessibilità previsti nel bilancio di previsione.

8. Principio della congruità

La congruità consiste nella verifica dell'adeguatezza dei mezzi disponibili rispetto ai fini stabiliti. Il principio si collega a quello della coerenza, rafforzandone i contenuti di carattere finanziario, economico e patrimoniale, anche nel rispetto degli equilibri di bilancio.

La congruità delle entrate e delle spese deve essere valutata in relazione agli obiettivi programmati, agli andamenti storici ed al riflesso nel periodo degli impegni pluriennali che sono coerentemente rappresentati nel sistema di bilancio nelle fasi di previsione e programmazione, di gestione e rendicontazione.

9. Principio della prudenza

Il principio della prudenza si applica sia nei documenti contabili di programmazione e del bilancio di previsione, sia nel rendiconto e bilancio d'esercizio.

Nel bilancio di previsione, più precisamente nei documenti sia finanziari sia economici, devono essere iscritte solo le componenti positive che ragionevolmente saranno disponibili nel periodo amministrativo considerato, mentre le componenti negative saranno limitate alle sole voci degli impegni sostenibili e direttamente collegate alle risorse previste.

Nei documenti contabili di rendicontazione il principio della prudenza comporta che le componenti positive non realizzate non devono essere contabilizzate, mentre tutte le componenti negative devono essere contabilizzate e quindi rendicontate, anche se non sono definitivamente realizzate.

Il principio della prudenza così definito rappresenta uno degli elementi fondamentali del processo formativo delle valutazioni presenti nei documenti contabili del sistema di bilancio. I suoi eccessi devono

però essere evitati perché sono pregiudizievoli al rispetto della rappresentazione veritiera e corretta delle scelte programmatiche e degli andamenti effettivi della gestione e quindi rendono il sistema di bilancio inattendibile.

Il principio della prudenza non deve condurre all'arbitraria e immotivata riduzione delle previsioni di entrata, proventi e valutazioni del patrimonio, bensì esprimere qualità di giudizi a cui deve informarsi un procedimento valutativo e di formazione dei documenti del sistema di bilancio che risulti veritiero e corretto. Ciò soprattutto nella ponderazione dei rischi e delle incertezze connessi agli andamenti operativi degli enti e nella logica di assicurare ragionevoli stanziamenti per la continuità dell' amministrazione.

10. Principio della coerenza

Occorre assicurare un nesso logico e conseguente fra la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione generale. La coerenza implica che queste stesse funzioni ed i documenti contabili e non, ad esse collegati, siano strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi. Il nesso logico infatti deve collegare tutti gli atti contabili preventivi, gestionali e consuntivi, siano essi di carattere strettamente finanziario, o anche economico e patrimoniale, siano essi descrittivi e quantitativi, di indirizzo politico ed amministrativo, di breve o di lungo termine.

La coerenza interna implica:

- in sede preventiva, che gli strumenti di programmazione pluriennale e annuale siano conseguenti alla pianificazione dell'ente;

- in sede di gestione, che le decisioni e gli atti non siano in contrasto con gli indirizzi e gli obiettivi indicati negli strumenti di programmazione pluriennale e annuale e non pregiudichino gli equilibri finanziari ed economici;

- in sede di rendicontazione, che sia dimostrato e motivato lo scostamento fra risultati ottenuti e quelli attesi.

La coerenza interna del sistema di bilancio riguarda anche i criteri particolari di valutazione delle singole poste in conformità ai postulati e principi generali e concerne le strutture e le classificazioni dei conti nel bilancio di previsione, nel rendiconto e nel bilancio d'esercizio. Le strutture dei conti devono essere tra loro comparabili non solo da un punto di vista formale ma anche di omogeneità e correttezza negli oggetti di analisi e negli aspetti di contenuto dei fenomeni esaminati.

La coerenza esterna comporta una connessione fra il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione dell'amministrazione pubblica, le direttive e le scelte strategiche di altri livelli di governo del sistema pubblico anche secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica.

11. Principio della continuità e della costanza

La valutazione delle poste contabili di bilancio deve essere fatta nella prospettiva della continuazione delle attività istituzionali per le quali l'amministrazione pubblica è costituita. Il principio della continuità si fonda sulla considerazione che ogni sistema aziendale, sia pubblico sia privato, deve rispondere alla preliminare caratteristica di essere atto a perdurare nel tempo. Pertanto le valutazioni contabili finanziarie, economiche e patrimoniali del sistema di bilancio devono rispondere al requisito di essere fondate su criteri tecnici e di stima che abbiano la possibilità di continuare ad essere validi nel tempo, se le condizioni gestionali non saranno tali da evidenziare chiari e significativi cambiamenti. Il principio si applica anche al fine di garantire equilibri economico – finanziari che siano salvaguardati e perdurino nel tempo. Il principio della continuità riguarda anche i dati contabili che nella successione del tempo devono essere rilevati e rappresentati con correttezza nelle situazioni contabili di chiusura e di riapertura dei conti e in tutti i documenti contabili.

Inoltre, la costanza di applicazione dei principi contabili generali e di quelli particolari di valutazione è uno dei cardini delle determinazioni finanziarie, economiche e patrimoniali dei bilanci di previsione, della gestione, del rendiconto e bilancio d'esercizio (*principio della costanza*). Infatti, Il principio della continuità e quello della costanza dei criteri applicati introducono le condizioni essenziali per la comparabilità delle valutazioni tra i documenti contabili del bilancio di previsione e della rendicontazione e delle singole e sintetiche valutazioni nel tempo, anche connesse con i processi gestionali. L'eventuale

cambiamento dei criteri particolari di valutazione adottati, deve rappresentare un' eccezione nel tempo che risulti opportunamente descritta e documentata in apposite relazioni nel contesto del sistema di

bilancio. Il principio della costanza, insieme agli altri postulati, risponde alla logica unitaria di rappresentare nel sistema di bilancio, mediante i diversi valori contabili di tipo finanziario, economico e patrimoniale, la coerenza, la chiarezza e la significatività delle scelte di programmazione, della gestione e delle risultanze finali di esercizio.

12. Principio della comparabilità e verificabilità

Gli utilizzatori delle informazioni di bilancio devono essere in grado di comparare nel tempo le informazioni, analitiche e sintetiche di singole o complessive poste economiche, finanziarie e patrimoniali del sistema di bilancio, al fine di identificarne gli andamenti tendenziali. Gli utilizzatori, inoltre, devono poter comparare le informazioni di bilancio anche tra enti pubblici diversi, e dello stesso settore, al fine di valutarne le diverse potenzialità gestionali, gli orientamenti strategici e le qualità di una sana e buona amministrazione. Deve essere consentita anche la valutazione delle situazioni patrimoniali, degli andamenti economici e finanziari, nonché delle relative modificazioni.

Il costante e continuo rispetto dei principi contabili è condizione necessaria per la comparabilità spazio-temporale dei documenti del sistema di bilancio sia per gli organi di governance interna ed esterna alla stessa singola amministrazione pubblica a cui ci si riferisce, sia per ogni categoria di portatori di interesse che vuole ottenere informazioni sulla gestione pubblica.

Un'importante implicazione della caratteristica qualitativa della comparabilità è che gli utilizzatori siano informati dei principi contabili impiegati nella preparazione dei documenti e dei dati che compongono il sistema di bilancio, di qualsiasi cambiamento nell'applicazione di tali principi e degli effetti di tali cambiamenti.

Il requisito di comparabilità non deve essere un impedimento all'introduzione dei principi contabili applicativi più adeguati alla specifica operazione. Non è appropriato che un'amministrazione pubblica continui a contabilizzare nel medesimo modo un'operazione od un evento se il criterio adottato non è conforme al disposto normativo ed ai principi contabili.

Nell'ambito della stessa amministrazione pubblica la comparabilità dei bilanci in periodi diversi è possibile se sussistono le seguenti condizioni:

- la forma di presentazione è costante, cioè il modo di esposizione delle voci deve essere uguale o almeno comparabile;

- i criteri di valutazione adottati sono mantenuti costanti. L'eventuale cambiamento deve essere giustificato da circostanza eccezionale per frequenza e natura. In ogni caso l'effetto del cambiamento dei criteri di valutazione sul risultato dell'esercizio e sul patrimonio netto deve essere adeguatamente illustrato e motivato;

- i mutamenti strutturali nell'organizzazione e gli eventi di natura straordinaria devono essere chiaramente evidenziati.

Inoltre, l'informazione patrimoniale, economica e finanziaria, e tutte le altre fornite dal sistema di bilancio di ogni amministrazione pubblica, devono essere verificabili attraverso la ricostruzione del procedimento valutativo seguito. A tale scopo le amministrazioni pubbliche devono conservare la necessaria documentazione probatoria (*principio della Verificabilità*). La verificabilità delle informazioni non riguarda solo la gestione e la rendicontazione ma anche il processo di programmazione e di bilancio per ricostruire adeguatamente e documentalmente il procedimento di valutazione che ha condotto alla formulazione delle previsioni e dei contenuti della programmazione e dei relativi obiettivi.

13. Principio di neutralità o imparzialità

La redazione dei documenti contabili deve fondarsi su principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari, senza servire o favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi. La neutralità o imparzialità deve essere presente in tutto il procedimento formativo del sistema di bilancio, sia di programmazione e previsione, sia di gestione e di rendicontazione, soprattutto per quanto concerne gli elementi soggettivi.

La presenza di elementi soggettivi di stima non è condizione per far venir meno l'imparzialità, la ragionevolezza e la verificabilità. Discernimento, oculatezza e giudizio sono alla base dei procedimenti e delle metodologie di ragioneria a cui la preparazione dei documenti contabili deve informarsi e richiedono due requisiti essenziali, la competenza e la correttezza tecnica. L'imparzialità contabile va intesa come l'applicazione competente e tecnicamente corretta del processo di formazione dei documenti contabili, del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio, che richiede discernimento, oculatezza e giudizio per quanto concerne gli elementi soggettivi.

14. Principio della pubblicità

Il sistema di bilancio assolve una funzione informativa nei confronti degli utilizzatori dei documenti contabili. È compito dell'amministrazione pubblica rendere effettiva tale funzione assicurando ai cittadini ed ai diversi organismi sociali e di partecipazione la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio, comprensivi dei rispettivi allegati, anche integrando le pubblicazioni obbligatorie.

Affinché i documenti contabili di previsione e di rendicontazione assumano a pieno la loro valenza politica, giuridica, economica e sociale devono essere resi pubblici secondo le norme vigenti.

Il rispetto del principio della pubblicità presuppone un ruolo attivo dell'amministrazione pubblica nel contesto della comunità amministrata, garantendo trasparenza e divulgazione alle scelte di programmazione contenute nei documenti previsionali ed ai risultati della gestione descritti in modo veritiero e corretto nei documenti di rendicontazione; ciò è fondamentale per la fruibilità delle informazioni finanziarie, economiche e patrimoniali del sistema di bilancio.

15. Principio dell'equilibrio di bilancio

Le norme di contabilità pubblica pongono come vincolo del bilancio di previsione l'equilibrio di bilancio.

L'osservanza di tale principio riguarda il pareggio complessivo di competenza e di cassa attraverso una rigorosa valutazione di tutti i flussi di entrata e di spesa.

Il rispetto del principio di pareggio finanziario invero non basta per soddisfare il principio generale dell'equilibrio del sistema di bilancio di ogni pubblica amministrazione.

L'equilibrio di bilancio infatti comporta anche la corretta applicazione di tutti gli altri equilibri finanziari, economici e patrimoniali che sono da verificare non solo in sede di previsione, ma anche durante la gestione in modo concomitante con lo svolgersi delle operazioni di esercizio, e quindi nei risultati complessivi dell'esercizio che si riflettono nei documenti contabili di rendicontazione.

Nel sistema di bilancio di un'amministrazione pubblica, gli equilibri stabiliti in bilancio devono essere rispettati considerando non solo la fase di previsione, ma anche la fase di rendicontazione come prima forma del controllo interno, concernente tutti i flussi finanziari generati dalla produzione, diretta o indiretta e quindi effettuata anche attraverso le altre forme di gestione dei servizi erogati e di altre attività svolte.

Il principio dell'equilibrio di bilancio quindi è più ampio del normato principio del pareggio finanziario di competenza nel bilancio di previsione autorizzatorio. Anche la realizzazione dell'equilibrio economico (sia nei documenti contabili di programmazione e previsione e quindi con riferimento al budget ed al preventivo economico sia nei documenti contabili di rendicontazione e quindi nel conto economico di fine esercizio) è garanzia della capacità di perseguire le finalità istituzionali ed innovative di un'amministrazione pubblica in un mercato dinamico.

L'equilibrio finanziario del bilancio non comporta necessariamente una stabilità anche di carattere economico e patrimoniale.

Il principio dell'equilibrio di bilancio quindi deve essere inteso in una versione complessiva ed analitica del pareggio economico, finanziario e patrimoniale che ogni amministrazione pubblica pone strategicamente da dover realizzare nel suo continuo operare nella comunità amministrata.

16. Principio della competenza finanziaria

Il principio della competenza finanziaria costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni).

Il principio è applicato solo a quei documenti di natura finanziaria che compongono il sistema di bilancio di ogni pubblica amministrazione che adotta la contabilità finanziaria, e attua il contenuto autorizzatorio degli stanziamenti del bilancio di previsione.

Le previsioni del bilancio di previsione finanziario hanno carattere autorizzatorio per ciascuno degli esercizi cui il bilancio si riferisce, costituendo limite agli impegni e ai pagamenti, fatta eccezione per le partite di giro/servizi per conto di terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di cassa. La funzione autorizzatoria fa riferimento anche alle entrate, di competenza e di cassa per accensione di prestiti.

Gli stanziamenti del bilancio di previsione sono aggiornati annualmente in occasione della sua approvazione.

Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. E' in ogni caso, fatta salva la piena copertura finanziaria degli impegni di spesa giuridicamente assunti a prescindere dall'esercizio finanziario in cui gli stessi sono imputati.

L'accertamento costituisce la fase dell'entrata con la quale si perfeziona un diritto di credito relativo ad una riscossione da realizzare e si imputa contabilmente all'esercizio finanziario nel quale il diritto di credito viene a scadenza.

L'accertamento presuppone idonea documentazione, attraverso la quale sono verificati e attestati dal soggetto cui è affidata la gestione della relativa entrata, i seguenti requisiti:

(a) la ragione del credito che da luogo a obbligazione attiva;
(b) il titolo giuridico che supporta il credito;
(c) l'individuazione del soggetto debitore;
(d) l'ammontare del credito;
(e) la relativa scadenza.

Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate per le quali non sia venuto a scadere nello stesso esercizio finanziario il diritto di credito. E' esclusa categoricamente la possibilità di accertamento attuale di entrate future in quanto ciò darebbe luogo ad un'anticipazione di impieghi (ed ai relativi oneri) in attesa dell'effettivo maturare della scadenza del titolo giuridico dell'entrata futura, con la conseguenza di alterare gli equilibri finanziari dell'esercizio finanziario.

L'impegno costituisce la fase della spesa con la quale viene registrata nelle scritture contabili la spesa conseguente ad una obbligazione giuridicamente perfezionata e relativa ad un pagamento da effettuare, con imputazione all'esercizio finanziario in cui l'obbligazione passiva viene a scadenza.

Gli elementi costitutivi dell'impegno sono:

(a) la ragione del debito;
(b) la determinazione della somma da pagare;
(c) il soggetto creditore;
(d) la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio
(e) la relativa scadenza.

Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica.

In ogni caso, per l'attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, deve essere dato specificamente atto - al momento dell'attivazione del primo impegno - di aver predisposto la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento, anche se la forma di copertura è stata già indicata nell'elenco annuale del piano delle opere pubbliche di cui all'articolo 128 del decreto legislativo n. 163 del 2006.

La copertura finanziaria delle spese di investimento è costituita da risorse accertate esigibili nell'esercizio in corso di gestione o la cui esigibilità è nella piena discrezionalità dell'ente o di altra pubblica amministrazione, dall'utilizzo dell'avanzo di amministrazione o, fino all'esercizio 2015, di una legge di autorizzazione all'indebitamento.

Inoltre, in sede di provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio e anche di provvedimento di assestamento generale di bilancio, è necessario dare atto del rispetto degli equilibri di bilancio per la gestione di competenza e la gestione di cassa, per ciascuna delle annualità contemplate dal bilancio.

La necessità di garantire e verificare l'equivalenza tra gli accertamenti e gli impegni riguardanti le partite di giro o le operazioni per conto terzi, attraverso l'accertamento di entrate cui deve conseguire, automaticamente, comporta che, in deroga al principio generale, le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese riguardanti le partite di giro e le operazioni per conto terzi, devono essere registrate e imputate all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata.

Gli incassi ed i pagamenti sono imputati allo stesso esercizio in cui il cassiere/tesoriere li ha effettuati.

Gli incassi ed i pagamenti risultanti dai mandati versati all'entrata del bilancio dell' amministrazione pubblica stessa a seguito di regolazioni contabili (che non danno luogo ad effettivi incassi e pagamenti) sono imputati all'esercizio cui fanno riferimento i titoli di entrata e di spesa.

E' prevista la coesistenza di documenti contabili finanziari ed economici, in quanto una rappresentazione veritiera della gestione non può prescindere dall'esame di entrambi gli aspetti.

17. Principio della competenza economica

Il principio della competenza economica rappresenta il criterio con il quale sono imputati gli effetti delle diverse operazioni ed attività amministrative che la singola amministrazione pubblica svolge durante ogni esercizio e mediante le quali si evidenziano "utilità economiche" cedute e/o acquisite anche se non direttamente collegate ai relativi movimenti finanziari. Per il principio della competenza economica l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari.

La determinazione dei risultati di esercizio di ogni pubblica amministrazione implica un procedimento contabile di identificazione, di misurazione e di correlazione tra le entrate e le uscite dei documenti finanziari e tra i proventi ed i costi e le spese dei documenti economici del bilancio di previsione e di rendicontazione. Il risultato economico d'esercizio implica un procedimento di analisi della competenza economica e delle componenti economiche positive e negative relative all'esercizio cui il rendiconto si riferisce.

Il presente principio della competenza economica è riferibile ai soli prospetti di natura economica e patrimoniale facenti parte di ogni sistema di bilancio; in particolare si fa riferimento al budget economico e/o preventivo economico, al conto economico ed al conto del patrimonio nel rendiconto della gestione.

La rilevazione contabile dell'aspetto economico della gestione è necessaria in considerazione degli obiettivi che l'ordinamento assegna al sistema informativo obbligatorio.

I documenti di programmazione e di previsione esprimono la dimensione finanziaria di fatti economici complessivamente valutati in via preventiva.

Il rendiconto deve rappresentare la dimensione finanziaria, economica e patrimoniale dei fatti amministrativi che la singola amministrazione pubblica ha realizzato nell'esercizio.

L'analisi economica dei fatti amministrativi di una singola amministrazione pubblica richiede una distinzione tra fatti gestionali direttamente collegati ad un processo di scambio sul mercato (acquisizione, trasformazione e vendita) che danno luogo a costi o ricavi, e fatti gestionali non caratterizzati da questo processo in quanto finalizzati ad altre attività istituzionali e/o erogative (tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, prestazioni, servizi, altro), che danno luogo a oneri e proventi.

Nel primo caso la competenza economica dei costi e dei ricavi è riconducibile al principio contabile n. 11 dei Dottori Commercialisti, mentre nel secondo caso, e quindi per la maggior parte delle attività amministrative pubbliche, è necessario fare riferimento alla competenza economica delle componenti positive e negative della gestione direttamente collegate al processo erogativo delle prestazioni e servizi offerti alla comunità amministrata e quindi alle diverse categorie di portatori di interesse.

Nel secondo caso quindi, i ricavi, come regola generale, devono essere imputati all'esercizio nel quale si verificano le seguenti due condizioni:

- il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;
- l'erogazione è già avvenuta, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà o i servizi sono stati resi.

Le risorse finanziarie rese disponibili per le attività istituzionali dell'amministrazione, come i diversi proventi o trasferimenti correnti di natura tributaria o non, si imputano all'esercizio nel quale si è verificata la manifestazione finanziaria e se tali risorse sono risultate impiegate per la copertura dei costi sostenuti per le attività istituzionali programmate. Fanno eccezione i trasferimenti a destinazione

vincolata, siano questi correnti o in conto capitale, che vengono imputati in ragione del costo o dell'onere di competenza economica alla copertura del quale sono destinati.

I componenti economici negativi devono essere correlati con i ricavi dell'esercizio o con le altre risorse rese disponibili per il regolare svolgimento delle attività istituzionali. Detta correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio della competenza economica ed intende esprimere la necessità di contrapporre ai componenti economici positivi dell'esercizio i relativi componenti economici negativi ed oneri, siano essi certi che presunti. Tale correlazione si realizza:

 per associazione di causa ad effetto tra costi ed erogazione o cessione del prodotto o servizio realizzato. L'associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente o sulla base di assunzioni del flusso dei costi;
 per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica, in mancanza di una più diretta associazione. Tipico esempio è rappresentato dall'ammortamento;
 per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio o perché associati a funzioni istituzionali, o perché associati al tempo, o perché sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo. In particolare quando:
a) i costi sostenuti in un esercizio esauriscono la loro utilità già nell'esercizio stesso, o non sia identificabile o valutabile la futura utilità;
b) viene meno o non sia più identificabile o valutabile la futura utilità o la funzionalità dei fattori produttivi i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti;
c) L'associazione al processo produttivo o la ripartizione delle utilità del costo a cui ci si riferisce su base razionale e sistematica non risulti più di sostanziale rilevanza.
I componenti economici positivi quindi devono essere correlati ai componenti economici negativi o costi o spese dell'esercizio. Tale correlazione costituisce il corollario fondamentale del principio della competenza economica dei fatti gestionali caratterizzanti l'attività amministrativa di ogni amministrazione pubblica.

18. Principio della prevalenza della sostanza sulla forma

Se l'informazione contabile deve rappresentare fedelmente ed in modo veritiero le operazioni ed i fatti che sono accaduti durante l'esercizio, è necessario che essi siano rilevati contabilmente secondo la loro natura finanziaria, economica e patrimoniale in conformità alla loro sostanza effettiva e quindi alla realtà economica che li ha generati e ai contenuti della stessa, e non solamente secondo le regole e le norme vigenti che ne disciplinano la contabilizzazione formale.

La sostanza economica, finanziaria e patrimoniale delle operazioni pubbliche della gestione di ogni amministrazione rappresenta l'elemento prevalente per la contabilizzazione, valutazione ed esposizione nella rappresentazione dei fatti amministrativi nei documenti del sistema di bilancio.

IMU-TASI ONLUS: RINVIATO AL 1° DICEMBRE IL TERMINE PER PRESENTARE LA DICHIARAZIONE

di Giuseppe Debenedetto

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Il decreto ministeriale del 26 giugno 2014 e le istruzioni sulla dichiarazione - 2.1. Le istruzioni sulle scuole e sulle Università - 2.2. Le attività ricettive - 2.3. Le attività sportive - 2.4. Le attività di ricerca scientifica e altre - 3. Il decreto ministeriale del 4/8/2014 sulle modalità di trasmissione telematica - 4. Il decreto MEF del 23/9/2014 e il comunicato del 1° ottobre 2014

1. Premessa

A conferma di quanto annunciato nel Comunicato stampa del MEF 23/9/2014, il decreto adottato in pari data differisce dal 30 settembre al 30 novembre il termine per la presentazione della dichiarazione IMU-TASI ENC relativa agli anni 2012 e 2013. Essendo il 30 novembre domenica, l'adempimento slitta a sua volta al prossimo 1° dicembre.

Si dovrebbe così concludere il lungo percorso attuativo della disciplina che ha previsto l'esenzione Imu per i fabbricati degli enti non commerciali adibiti ad uso promiscuo (art. 91-*bis* del d.l. n. 1/2012), estesa alla Tasi dal d.l. n. 16/2014. La disposizione, introdotta per evitare una procedura di infrazione comunitaria, fa scattare l'esonero solo se le attività vengono svolte con modalità non commerciali, consentendo dal 2013 l'esonero parziale Imu in caso di utilizzo promiscuo. Il D.M. n. 200/2012 ha poi introdotto i requisiti generali per individuare le attività svolte con modalità non commerciali ed ulteriori requisiti di settore correlati alla tipologia di attività svolta. Sono stati quindi definiti i parametri (superficie, numero utenti o periodo) per calcolare l'IMU - e dal 2014 anche la Tasi - in caso di unità immobiliari ad utilizzazione mista, in parte esente e in parte commerciale.

La legge di stabilità 2014 ha inoltre esteso l'esonero agli immobili adibiti alla ricerca scientifica, prevedendo per gli enti non commerciali particolari modalità di versamento dell'Imu, nonché l'obbligo di trasmettere l'apposita dichiarazione in via telematica.

2. Il decreto ministeriale del 26 giugno 2014 e le istruzioni sulla dichiarazione

Dopo una lunga gestazione, durata più di cinque mesi, con decreto del 26 giugno 2014 il MEF ha finalmente approvato il modello di dichiarazione per gli enti non commerciali ai fini Imu e Tasi.

La prima scadenza utile per effettuare l'adempimento dichiarativo è stata fissata al 30 settembre 2014 (ora prorogato al 1° dicembre 2014) e riguarda le annualità 2012 e 2013. A regime, cioè per la dichiarazione relativa al 2014 (da presentare nel 2015), il termine resta quello ordinario del 30 giugno dell'anno successivo.

Non mancano tuttavia le incertezze applicative. Invero, le istruzioni allegate al Decreto del 26/6/2014 introducono criteri allo stesso tempo più blandi e più rigidi rispetto alle indicazioni della Commissione Europea e al DM 200/2012: ad esempio per le attività didattiche è previsto l'inedito parametro del "costo medio per studente", mentre le attività ricettive sono esenti solo se organizzate in forma non imprenditoriale, quindi finirebbero per pagare l'IMU e la TASI tutte le strutture indicate nell'articolo 9 del codice del turismo, con tariffe bassissime, anche se prevedono un'accessibilità limitata e se rispondono a obiettivi di assistenza, educazione o turismo sociale.

Peraltro il decreto ministeriale non si limita a riportare le istruzioni per la compilazione del modello di dichiarazione, ma conferma le precedenti interpretazioni ministeriali. In particolare con la risoluzione n. 3/2013 il Dipartimento delle Finanze aveva affermato la natura ordinatoria del termine per adeguare l'atto costituito ai nuovi requisiti richiesti dal DM 200/2012, rappresentati dal divieto di distribuire utili o avanzi di gestione, dall'obbligo di reinvestire gli utili/avanzi esclusivamente per lo sviluppo delle attività e infine dall'obbligo di devolvere il patrimonio in caso di suo scioglimento ad altro ente non commerciale che svolga analoga attività. A ben vedere si tratta di elementi essenziali, non meramente formali, necessari per qualificare l'attività in senso non commerciale, quindi chi non possiede tali requisiti non può usufruire dell'esonero. Le istruzioni ministeriali invece consentono di rinviare i termini per l'adeguamento degli statuti, in evidente contrasto alla finalità della norma e con riflessi negativi sull'attività di controllo.

2.1. Le istruzioni sulle scuole e sulle Università

Entrando nel merito delle singole attività, particolare attenzione presta al mondo scolastico il Ministero dell'Economia e delle Finanze, che dedica all'attività didattica un ampio spazio nelle istruzioni e un'intera pagina del nuovo modello di dichiarazione IMU.

Un primo elemento di novità è costituito dall'estensione dell'attività didattica alle università, diversamente dal D.M. 200/2012 che faceva invece riferimento al sistema educativo a partire dalla scuola dell'infanzia

fino ai licei e alla formazione professionale. Si tratta comunque di un ampliamento di derivazione comunitaria, dal momento che è la stessa commissione europea a far rientrare nei servizi pubblici d'istruzione anche l'offerta universitaria.
Nel complesso le attività didattiche devono rispettare tre requisiti per usufruire dell'esenzione dall'Imu: 1) essere paritarie rispetto a quella statale, senza discriminazione in fase di accettazione degli alunni; 2) accogliere i portatori di handicap, applicare i contratti nazionali, avere strutture adeguate, pubblicare i bilanci; 3) essere svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di importi simbolici e tali da coprire solamente una frazione del costo del servizio.
Le istruzioni ministeriali chiariscono in primo luogo che una scuola si definisce paritaria quando c'è corrispondenza agli ordinamenti generali dell'istruzione e coerenza con la domanda formativa, al pari quindi delle scuole statali. Sul punto il Ministero evidenzia che le scuole paritarie svolgono un servizio pubblico e sono obbligate a rispettare diversi requisiti, corrispondenti proprio a quelli indicati al punto 2, peraltro soggetti a controllo da parte del MIUR. Le scuole paritarie possono quindi accedere all'esonero dell'IMU, sempreché rispettino il requisito tariffario.
In merito ai gradi dell'istruzione si parte da quello più basso, costituito dalle "sezioni primavera" (bambini di 2-3 anni) e dagli asili nido, quindi della scuola dell'infanzia, per proseguire poi con il primo ed il secondo ciclo: scuola primaria (ex elementari), scuola secondaria di primo grado (ex medie) e scuole superiori (licei, istituti tecnici e professionali). Nel secondo ciclo rientrano anche gli istituti per la formazione professionale, che svolgono attività didattica non commerciale (in quanto finanziati con fondi pubblici) e di conseguenza sono esenti per natura. Il ciclo dell'attività didattica si chiude con le Università, comprese quelle non statali (promosse o gestite da enti e da privati) in quanto autorizzate a rilasciare titoli accademici di valore legale identico alle università statali.
Delimitato il perimetro dell'attività didattica ai fini dell'esonero IMU, resta da esaminare il criterio tariffario. E qui le istruzioni ministeriali ci riservano un'altra novità, costituita dall'inedito parametro del "costo medio per studente": se questo è superiore alle rette medie chieste alle famiglie, l'attività è da considerarsi non commerciale e quindi l'Imu non è dovuta. Si tratta senza dubbio di un parametro più oggettivo rispetto al generico "importo simbolico". Sul punto le istruzioni ministeriali rinviano al costo medio fissato dal Miur, visionabile sull'apposito sito web (http://www.istruzione.it/web/ministero/imu) che contiene indicazioni per le scuole paritarie e per le università non statali. Nel primo caso (scuole paritarie) c'è un'apposita tabella della spesa annua per studente distinta per livello di istruzione: scuola dell'infanzia € 5.739,17, scuola primaria € 6.634,15, istruzione secondaria di primo grado € 6.835,85, istruzione secondaria di secondo grado € 6.914,31. Nel secondo caso (università non statali) c'è il riferimento all'unico importo del costo medio per studente pari ad € 7.571,00. Si finisce così per introdurre un criterio più blando rispetto a quello previsto dal D.M. 200/2012, che comporta un evidente scivolamento verso l'esonero di tutte le scuole materne paritarie se non addirittura dell'intero comparto scuola. Sarà infatti difficile che le rette superino il costo medio per studente: peraltro in tal caso la parte imponibile dell'attività didattica sarà calcolata solo sulla quota eccedente tale limite.

2.2. Le attività ricettive

Tra gli altri enti non commerciali esenti dall'Imu e dalla Tasi rientrano anche quelli che svolgono attività ricettive, ma l'esonero non scatta quando chi le esercita lo fa a livello imprenditoriale. Sono infatti sempre soggetti all'imposta le attività svolte in alberghi, motel, residenze turistico-alberghiere, beauty farm, residenze d'epoca, alberghi diffusi e bed & breakfast "organizzati in forma imprenditoriale", anche se praticano tariffe basse. Al di fuori da queste strutture le attività ricettive sono esenti dall'IMU solo se prevedono un'accessibilità limitata e se rispondono a obiettivi di assistenza, educazione o turismo sociale.
Sono queste le principali indicazioni contenute nelle istruzioni ministeriali allegate al D.M. del 26 giugno 2014, che sembrano restringere i criteri per individuare le attività ricettive meritevoli di esenzione. Il Dm 200/2012 distingue tali attività in due gruppi: 1) la ricettività extralberghiera, con accessibilità limitata e discontinua nell'apertura; 2) la ricettività sociale, finalizzata a garantire esigenze abitative anche temporanee per bisogni speciali o nei confronti di persone svantaggiate.
La prima forma di ricettività non si rivolge ad un pubblico indifferenziato ma è riservata ai destinatari delle attività istituzionali (alunni e famiglie di scuole, appartenenti a parrocchie, membri di associazioni), svolta peraltro per un periodo limitato. Si tratta per lo più di strutture che esercitano attività di

accoglienza strumentale, diretta al culto e alla religione, per la quale non è oggettivamente ipotizzabile un mercato concorrenziale.
La ricettività sociale è invece più specifica e riguarda attività caratterizzate anche dall'attenzione a situazioni critiche: assistenza e protezione sociale (lavoratori precari, anziani semi-autosufficienti, eccetera), educazione e formazione (casa dello studente, pensionato universitario), turismo sociale.
Per rientrare nel regime di esonero dall'Imu, lo svolgimento di tali attività deve avvenire in forma gratuita ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico, comunque non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale. Le istruzioni ministeriali aprono le porte ad una duplice soluzione tariffaria: il primo, costituito da una ricognizione del prezzo medio preferibilmente su base comunale; il secondo, su base regionale, nel caso in cui nell'ambito comunale non esistano strutture di riferimento.

2.3. Le attività sportive
Usufruiscono dell'esonero dall'IMU e dalla TASI, ma sono soggetti all'obbligo dichiarativo, anche gli enti non commerciali che svolgono attività sportive. Sono considerate tali le attività rientranti nelle discipline riconosciute dal CONI, svolte dalle associazioni sportive e dalle relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva.
Analogamente a quanto previsto per le attività ricettive, l'esonero dall'imposizione scatta solo se lo svolgimento dell'attività sportiva avviene in forma gratuita ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico, comunque non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale.
Sul punto le istruzioni ministeriali precisano che spetta al comune, in sede di controllo della dichiarazione e dei versamenti effettuati, valutare la simbolicità dei corrispettivi praticati da ciascun ente non commerciale, non potendosi effettuare in astratto una definizione di corrispettivo simbolico, poiché in tal modo si violerebbe la finalità perseguita dalla decisione della Commissione UE.
In ogni caso, gli importi richiesti ai propri tesserati dalle associazioni sportive e dalle società dilettantistiche riconosciute dal CONI non rappresentano dei corrispettivi bensì semplicemente delle quote di iscrizione per lo svolgimento di un ben definito percorso formativo. Pertanto gli importi in questione possono essere considerati di carattere simbolico e comportare conseguentemente l'applicazione del beneficio ai fini IMU.
In ordine alle modalità di esercizio, il Ministero segnala inoltre la necessità che l'ente svolga nell'immobile esclusivamente attività sportiva agonistica "organizzata" direttamente e non si limiti invece a mettere a disposizione l'immobile per l'esercizio individuale dello sport, come nel caso di affitto del campo di calcio. Si tratta del principio giurisprudenziale dell'utilizzazione "diretta", che impone la coincidenza tra possessore e utilizzatore dell'immobile. Con riferimento alle attività sportive la Cassazione (sentenze n. 2821/2012 e n. 25376/2008) ha infatti affermato che gli immobili utilizzati dalla FIGC, tra cui i campi di calcio e le relative strutture, non sono esenti dall'imposta in quando di proprietà di un altro soggetto (Federcalcio Srl). L'esenzione in questione, pertanto, non spetta nel caso di utilizzazione indiretta, ancorché assistita da finalità di pubblico interesse.

2.4. Le attività di ricerca scientifica e altre
Dal 2014 scatta l'esonero anche per gli immobili destinati alla ricerca scientifica. La novità è stata introdotta dall'articolo 2 del d.l. 102/2013, che ha integrato l'elenco delle attività *non profit*. Viene così colmata una lacuna normativa che non consentiva di ricomprendere nel campo di applicazione della norma esonerativa gli immobili utilizzati per scopi scientifici e di ricerca, non essendo peraltro possibile assimilare tali scopi a quelli "culturali" (in tal senso si era espresso il Ministero delle Finanze con la risoluzione 274/E del 1996).
Rientrano nel campo di applicazione della disposizione di esonero, tra l'altro, gli immobili degli enti di ricerca scientifica, tra cui l'ENEA (agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile), l'AIRC (associazione italiana per la ricerca sul cancro) e il CNR (consiglio nazionale delle ricerche).
In realtà manca una definizione puntuale dell'attività di ricerca scientifica, che non è stata presa in considerazione dal D.M 200/2012 poiché non ancora presente nell'elenco delle attività non commerciali. Sul punto il Ministero, non ritenendo necessario integrare il decreto del 2012, si rimette integralmente alle

definizioni date dalla UE, anche se sarebbe stato più opportuno chiarire meglio la portata applicativa della nuova fattispecie di esonero.
Tra le altre attività potenzialmente esenti dall'Imu si segnalano quelle sanitarie, culturali, ricreative e religiose. Le prime sono ritenute sempre non commerciali se sono accreditate e contrattualizzate con Stato, Regioni ed enti locali. Le attività culturali riguardano i musei, pinacoteche, cinema e teatri, mentre le attività ricreative si collocano in un'area residuale rispetto alle attività assistenziali e culturali, come i "circoli ricreativi": in entrambi i casi il compenso deve essere simbolico, soggetto a valutazione da parte del singolo comune. Infine, le attività religiose che hanno diritto all'esenzione dall'Imu sono tutte quelle che hanno firmato intese con lo Stato.
Naturalmente l'esenzione è pacifica solo per quelle attività che vengono svolte con modalità non commerciali, mentre per le attività miste l'imposta è applicabile in base al rapporto proporzionale. Occorre però fare attenzione perché l'esonero scatta solo se l'utilizzo dell'immobile è concreto ed effettivo: non deve quindi trattarsi di fabbricato inutilizzato perché in tal caso verrebbe meno il requisito della norma agevolativa che impone l'esercizio dell'attività.

3. Il decreto ministeriale del 4/8/2014 sulle modalità di trasmissione telematica

Il percorso attuativo della disciplina di esonero (anche parziale) degli enti non commerciali è stato completato con il provvedimento relativo alla trasmissione telematica della dichiarazione, adottato con decreto Mef del 4/8/2014.
Il decreto è composto da 3 articoli e fornisce ai contribuenti, oltre che agli stessi enti locali, tutte le specifiche tecniche necessarie per la trasmissione, in un apposito allegato al decreto.
In particolare il comma 3 dell'articolo 2 del decreto affronta una delle criticità evidenziate con il modello di dichiarazione e chiarisce che, nella compilazione del Quadro B nell'ipotesi in cui la percentuale di imponibilità, di cui alle righe d) e k) è uguale o superiore al 100 per cento dell'immobile, lo stesso è considerato totalmente imponibile e, pertanto, deve essere dichiarato nel Quadro A, dedicato a tali immobili.
Si tratta in realtà di modalità molto opinabili di determinazione della percentuale di imponibilità per la parte utilizzata con modalità commerciali. Ad esempio se una sala di un centro di aggregazione viene utilizzata per attività commerciali per il 40% dello spazio, per il 40% del tempo e dal 40% dei frequentatori, la percentuale di imponibilità è del 120%. Infatti il quadro B del modello di dichiarazione prevede la somma dei tre valori anziché il prodotto (cioè il 6,4% nell'esempio in questione).
Resta peraltro da capire come effettuare il riparto nell'ipotesi in cui il fabbricato venga utilizzato contemporaneamente per più attività, per esempio con un ostello (attività ricettiva) e un bar (attività ricreativa)

4. Il decreto MEF del 23/9/2014 e il comunicato del 1° ottobre 2014

Il 23 settembre è comparso sul sito del MEF un comunicato stampa con il quale si rende noto che il Ministro dell'economia e delle finanze ha firmato in pari dati un decreto che proroga al 30 novembre 2014 il termine per presentare la dichiarazione Imu-Tasi ENC relativa agli anni 2012 e 2013.
Il decreto è stato poi pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* del 29/9/2014: si legge nelle motivazioni che la proroga si è resa necessaria per via delle "difficoltà gestionali riscontrate dai più rappresentativi operatori del settore a gestire il nuovo adempimento entro il predetto termine". A quanto pare ci sono problemi di inserimento dei dati per via del canale Entratel, considerato che l'unica modalità di trasmissione è quella telematica e quindi non è consentito produrre documentazione cartacea.
Invero la presentazione della dichiarazione - il cui termine slitta al 1° dicembre 2014 - costituisce una tappa essenziale per capire quanto si deve pagare e per consentire ai comuni di controllare se i calcoli sono corretti. In teoria gli enti non profit sarebbero in grado di effettuare il versamento seguendo le istruzioni ministeriali, ma si teme che la proroga - al momento dovuta alle difficoltà di utilizzo di Entratel - sia il preludio di un pacchetto di modifiche al decreto di giugno, alla luce delle diverse difficoltà operative ed interpretative riscontrate.
Con comunicato del 1° ottobre 2014 il Dipartimento delle Finanze ha reso noto che i canali Entratel e Fisconline per la trasmissione dei dati della dichiarazione IMU TASI ENC saranno resi disponibili non prima del 13 ottobre 2014. Pertanto i contribuenti avrebbero un paio di settimane per inviare le dichiarazioni per via telematica, l'unica modalità prevista per gli enti non commerciali.

REQUISITI PER QUALIFICARE L'ATTIVITÀ NON COMMERCIALE

➢ **generali** (art. 3 Dm 200/2012) - lo statuto dell'ente deve prevedere: 1) il divieto di distribuire utili o avanzi di gestione; 2) l'obbligo di reinvestire gli utili/avanzi esclusivamente per lo sviluppo delle attività; 3) l'obbligo di devolvere il patrimonio in caso di suo scioglimento ad altro ente non commerciale che svolga analoga attività istituzionale
➢ **di settore** (art. 4 Dm 200/2012 e Dm 26/6/2014):
▪ ***Attività assistenziali e sanitarie:*** svolte gratuitamente ovvero con versamenti simbolici
▪ ***Attività didattiche***: **a)** paritarie rispetto a quella statale; **b)** accoglienza di alunni portatori di handicap; **c)** svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di importi simbolici ("costo medio per studente")
▪ ***Attività ricettive, culturali, ricreative e sportive:*** svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamenti simbolici ("prezzo medio")

Decreto MEF del 23 settembre 2014

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

Proroga del termine di presentazione della dichiarazione dell'IMU e della TASI per gli enti non commerciali. (*GU* n.226 del 29-9-2014)

IL MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

Visti gli articoli 8 e 9 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, che istituiscono e disciplinano l'imposta municipale propria;

Visto l'art. 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, che ha anticipato l'applicazione dell'imposta municipale propria all'anno 2012;

Visto l'art. 9, comma 8, del citato decreto legislativo n. 23 del 2011, il quale stabilisce che all'imposta municipale propria si applica l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lettera i) del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, recante disposizioni in materia di imposta comunale sugli immobili, in base al quale sono esenti «gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222»;

Visto l'art. 91-bis, del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27 e, in particolare, il comma 3 il quale prevede che, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992, si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile, quale risulta da apposita dichiarazione e che, con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze «sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'art. 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali»;

Visto il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200, con il quale è stata data attuazione al citato comma 3 dell'art. 91-bis del decreto-legge n. 1 del 2012;

Visto l'art. 1, comma 639, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, il quale prevede che, a decorrere dall'anno 2014, è istituita l'imposta unica comunale che si compone dell'Imposta municipale propria (IMU), di natura patrimoniale, dovuta dal possessore di immobili, escluse le abitazioni principali 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 nella Tassa sui rifiuti (TARI), destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore;

Visto l'art. 1, comma 3, del decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68, il quale dispone che si applica al tributo per i servizi indivisibili anche l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lettera i) del decreto legislativo n. 504 del 1992 per il quale «resta ferma l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, e successive modificazioni»;

Visto il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 26 giugno 2014 recante l'approvazione del modello di dichiarazione dell'IMU e della TASI per gli enti non commerciali, con le relative istruzioni;

Visto il comma 12-ter del citato art. 13 del decreto-legge n. 201 del 2011 in base al quale i soggetti passivi devono presentare la dichiarazione entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta;

Visto l'art. 5, comma 2, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 26 giugno 2014 il quale prevede che la dichiarazione relativa agli anni 2012 e 2013 deve essere presentata entro il 30 settembre 2014;

Visto l'art. 1, comma 719, della legge n. 147 del 2013 il quale stabilisce che gli enti non commerciali presentano la dichiarazione esclusivamente in via telematica, secondo le modalità approvate con apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze e che, con le stesse modalità ed entro lo stesso termine previsto per la dichiarazione per l'anno 2013 deve essere presentata anche la dichiarazione per l'anno 2012;

Visto il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 4 agosto 2014 con il quale sono state approvate le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati relativi al modello di dichiarazione «IMU TASI ENC»;

Visto l'art. 3, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, in base al quale le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti;

Considerata la necessità di differire il termine del 30 settembre 2014 di cui all'art. 5, comma 2, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 26 giugno 2014, attese le difficoltà gestionali riscontrate dai più rappresentativi operatori del settore a gestire il nuovo adempimento entro il predetto termine;

Visto il decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, concernente il codice dell'amministrazione digitale;

Visto il decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, recante le norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche;

Decreta:

Art. 1

Differimento del termine per la presentazione della dichiarazione «IMU TASI ENC»

1. Il termine del 30 settembre 2014 previsto dal comma 2 dell'art. 5 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 26 giugno 2014 per la presentazione della dichiarazione «IMU TASI ENC», relativa agli anni 2012 e 2013, è differito al 30 novembre 2014.

Il presente decreto sarà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

Roma, 23 settembre 2014

Il Ministro: Padoan

Comunicato MEF del 1 ottobre 2014

MEF - DIPARTIMENTO DELLE FINANZE

COMUNICATO

Dichiarazione IMU, TASI, ENC – Apertura canali telematici

Si rende noto che i canali Entratel e Fisconline per la trasmissione dei dati della dichiarazione IMU TASI ENC saranno resi disponibili non prima del 13 ottobre 2014.

Roma, 1 ottobre 2014

TARSU CAMPANIA: FONDATO IL RICORSO DEL COMUNE AVVERSO LA DEFINIZIONE DELLA QUOTA PROVINCIALE

Con la **sentenza n. 1466 del 31 luglio 2014** il **TAR Salerno** ha ritenuto fondato il ricorso di diversi comuni della provincia di Avellino avverso la definizione della quota provinciale della TARSU.
Per comprendere i termini della questione, occorre partire dall'**art. 11 del decreto-legge n. 195/2009** (conv. legge n. 26/2010) che ha introdotto per i comuni della Campania un doppio binario prevedendo due quote: una determinata dalle province (volta a coprire gli oneri derivanti dal trattamento, smaltimento e recupero dei rifiuti) e l'altra dai comuni (per le residue voci di costo di raccolta e trasporto sopportate a livello locale). Si tratta peraltro di un sistema che la **Corte Costituzionale** ha ritenuto legittimo, anche in virtù del carattere eccezionale e transitorio della disciplina (si veda la **sentenza n. 100/2014**, con commento di GIUSEPPE DEBENEDETTO, *E' legittimo il "doppio binario" Tarsu per i comuni della Campania*, in *TN* n. 9/2014).
Il doppio binario ha alimentato un cospicuo contenzioso tra i due enti coinvolti nella determinazione delle tariffe: comuni e province.
Con la recente **sentenza n. 3842 del 10/7/2014 il TAR Napoli** ha annullato la delibera di determinazione della quota provinciale della Tarsu-Tia nella parte in cui assoggetta il tributo ad IVA (in *TN* n. 15/2014).
Alcuni comuni hanno tra l'altro contestato le scelte tariffarie della propria provincia, impugnando davanti al TAR il provvedimento di determinazione della quota provinciale della Tarsu. Tuttavia il **TAR Napoli** (si veda, tra le tante, la **sentenza n. 4495 del 26/9/2011**, in *TN* n. 18/2011) ha affermato l'inammissibilità del ricorso non essendo possibile un'azione surrogatoria da parte di un soggetto esponenziale, quale l'ente comunale, ogni volta che il provvedimento impugnato abbia una incidenza diretta ed immediata nella sfera giuridica di altri soggetti giuridici, i quali subiscono soltanto il pregiudizio economico (derivante, nel caso di specie, dalla supposta erronea determinazione delle voci di costo dello smaltimento dei rifiuti). Solo ai contribuenti, dunque, è concessa la facoltà di contestare la determinazione tariffaria relativa alla gestione del servizio.
Sulla stessa lunghezza d'onda si pone la **sentenza n. 8748 del 6 agosto 2014 del TAR Lazio** (segnalata in *TN* n. 17/2014), che ha confermato l'orientamento giurisprudenziale in ordine all'inammissibilità del ricorso, che deve comunque ritenersi infondato. Sul punto il TAR Lazio evidenzia che la partecipazione dei Comuni alla formazione complessiva della tariffa non vale di per sé a fondare

la legittimazione a contestare l'esercizio da parte della Provincia di competenze sostanziali proprie ed autonome non incise dal modello di tariffazione congiunta. Invero, la legittimazione a ricorrere spetterebbe al Comune, quale ente esponenziale della comunità municipale, solo nei casi in cui esso agisca a tutela di interessi collettivi, purché si tratti di un interesse differenziato e qualificato che ruota attorno all'incidenza sul territorio comunale dei provvedimenti impugnati. Nella specie, invece, la determinazione tariffaria grava sui singoli cittadini della provincia di Caserta, quali utenti e beneficiari del servizio di gestione dei rifiuti indifferenziati, mentre non è ravvisabile quella peculiare lesione di una comunità territorialmente localizzata che sola può giustificare un intervento dell'ente territoriale. L'atto di determinazione dei costi sopportati dalla Provincia - prosegue il TAR Lazio - rappresenta un segmento procedimentale che si inserisce in un più ampio e complesso procedimento di formazione della tariffa sperimentale, la cui delibazione è affidata alla competenza concorrente dei due enti locali ed il cui esito finale è l'elaborazione dell'importo tariffario che grava su ogni singolo utente. Le amministrazioni, dunque, non sono in posizione di contrapposizione, ma concorrono, ognuna per il suo specifico ambito di attribuzione, alla determinazione dell'importo tariffario finale. In conclusione il TAR Lazio rileva il difetto di legittimazione a ricorrere in capo all'amministrazione comunale, aggiungendo inoltre che il ricorso si presenta in ogni caso infondato perché il comune, che in concreto lamenta di non essere stato consultato in ordine ai dati della raccolta differenziata, in alcun modo si premura di dimostrare che tali dati avrebbero consentito una riduzione dell'importo tariffario applicato.

Con la **sentenza n. 1466 del 31 luglio 2014** il **TAR Salerno** si pone ora in contrasto all'orientamento giurisprudenziale che ritiene inammissibile il ricorso del Comune avverso la definizione della quota provinciale TARSU nell'ambito del c.d. regime a doppio binario.

Invero il TAR Salerno ritiene in primo luogo ammissibile il ricorso in quanto i comuni - in base alla disciplina del c.d. doppio regime (art. 11 comma 5-bis d.l. 195/2009) - determinano gli importi dovuti dai contribuenti a copertura integrale dei costi derivanti dal complessivo ciclo di gestione dei rifiuti. Pertanto si delineano nitidamente l'interesse e la legittimazione attiva dei Comuni ad impugnare la delibera provinciale, in quanto il Comune determina l'importo dovuto dai contribuenti sulla base anche dei costi stimati dalla Provincia, su indicazione delle società provinciali. Ne deriva che il Comune ha il potere di contestare tali stime qualora queste possano rivelarsi eccessive, non documentate o motivate, con chiare ricadute pregiudizievoli sui contribuenti. D'altronde la delibera provinciale non può semplicemente essere inquadrata all'interno di un mero atto endoprocedimentale non impugnabile, rappresentando, invece, questa un provvedimento che può realizzare un'immediata lesione anche nei confronti del comune, che potrebbe essere costretto a imporre ai contribuenti un importo maggiore di quello necessario.

In secondo luogo il TAR Salerno ritiene fondato il ricorso dei comuni nella parte in cui contestano il difetto di motivazione e di istruttoria della delibera provinciale. In particolare, la Provincia di Avellino ha evidenziato che il costo di gestione dei rifiuti di competenza provinciale si è assestato per il triennio 2010-2012 su una media di € 113,81 per tonnellata conferita a fronte del costo presunto di 109 €/t. La Provincia ha poi stimato per l'anno 2013 un costo di € 207 per tonnellata, rimandando ad apposita nota della società provinciale che, tuttavia, non chiarisce in che modo si sia giunto a tale aumento dei costi. Inoltre, il provvedimento impugnato è anche contraddittorio perché motiva l'aumento dei costi rispetto alle pregresse annualità con la notevole contrazione del quantitativo di rifiuti conferiti in discarica, per poi evidenziare che tale dato, comunque, potrebbe comportare un risparmio in relazione alla gestione del costo del personale. Non emergono, poi, dal provvedimento impugnato le ragioni di un tale esorbitante aumento dei costi rispetto alle pregresse annualità. In conclusione per il TAR Salerno la motivazione del provvedimento è lacunosa e contraddittoria, con conseguente illegittimità dello stesso.

TAR Salerno Sez. II sentenza n. 1466 del 31 luglio 2014

N. 01466/2014 REG.PROV.COLL.
N. 01886/2013 REG.RIC.
N. 01887/2013 REG.RIC.
N. 01888/2013 REG.RIC.

N. 01889/2013 REG.RIC.
N. 01890/2013 REG.RIC.
N. 01891/2013 REG.RIC.
N. 01892/2013 REG.RIC.
N. 01893/2013 REG.RIC.
N. 01894/2013 REG.RIC.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
Il Tribunale Amministrativo Regionale della Campania
sezione staccata di Salerno (Sezione Seconda)

ha pronunciato la presente

SENTENZA

sul ricorso numero di registro generale 1886 del 2013, proposto da:

Comune di Frigento, in persona del Sindaco p.t., rappresentato e difeso dall'avv. Luigi Supino, presso il cui studio è elettivamente domiciliato in Airola (BN), al Corso Giacomo Matteotti, n. 31;

contro

Provincia di Avellino, in persona del Sindaco p.t. rappresentato e difeso dagli avv. Oscar Mercolino e Gennaro Galietta, con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. Gianluigi Cassandra, con studio in Salerno alla Via F. Manzo, n. 53;

Regione Campania in Persona del Presidente P.T., non costituita;

Irpiniambiente S.p.A., in persona del legale rapp. p.t., rappresentato e difeso dagli avv. Giancarlo Viglione e Vincenzo De Nisco, con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. Antonio D'Alessio in Salerno, via A. Balzico, 41;

sul ricorso numero di registro generale 1887 del 2013, proposto da:

Comune di Casalbore, in persona del Sindaco p.t., rappresentato e difeso dall'avv. Luigi Supino, presso il cui studio è elettivamente domiciliato in Airola (BN), al Corso Giacomo Matteotti, n. 31;

contro

Provincia di Avellino, in persona del Sindaco p.t. rappresentato e difeso dagli avv. Oscar Mercolino e Gennaro Galietta, con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. Gianluigi Cassandra, con studio in Salerno alla Via F. Manzo, n. 53;

Regione Campania in Persona del Presidente P.T., non costituita;

Irpiniambiente S.p.A., in persona del legale rapp. p.t., rappresentato e difeso dagli avv. Giancarlo Viglione e Vincenzo De Nisco, con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. Antonio D'Alessio in Salerno, via A. Balzico, 41;

sul ricorso numero di registro generale 1888 del 2013, proposto da:

Comune di Grottolella, in persona del Sindaco p.t., rappresentato e difeso dall'avv. Luigi Supino, presso il cui studio è elettivamente domiciliato in Airola (BN), al Corso Giacomo Matteotti, n. 31;

contro

Provincia di Avellino, in persona del Sindaco p.t. rappresentato e difeso dagli avv. Oscar Mercolino e Gennaro Galietta, con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. Gianluigi Cassandra, con studio in Salerno alla Via F. Manzo, n. 53;

Regione Campania in Persona del Presidente P.T., non costituita;

Irpiniambiente S.p.A., in persona del legale rapp. p.t., rappresentato e difeso dagli avv. Giancarlo Viglione e Vincenzo De Nisco, con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. Antonio D'Alessio in Salerno, via A. Balzico, 41;

sul ricorso numero di registro generale 1889 del 2013, proposto da:

Comune di Cassano Irpino in persona del Sindaco p.t., rappresentato e difeso dall'avv. Luigi Supino, presso il cui studio è elettivamente domiciliato in Airola (BN), al Corso Giacomo Matteotti, n. 31;

contro

Provincia di Avellino, in persona del Sindaco p.t. rappresentato e difeso dagli avv. Oscar Mercolino e Gennaro Galietta, con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. Gianluigi Cassandra, con studio in Salerno alla Via F. Manzo, n. 53;

Regione Campania in Persona del Presidente P.T., non costituita;

Irpiniambiente S.p.A., in persona del legale rapp. p.t., rappresentato e difeso dagli avv. Giancarlo Viglione e Vincenzo De Nisco, con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. Antonio D'Alessio in Salerno, via A. Balzico, 41;

sul ricorso numero di registro generale 1890 del 2013, proposto da:

Comune di Castel Baronia, in persona del Sindaco p.t., rappresentato e difeso dall'avv. Luigi Supino, presso il cui studio è elettivamente domiciliato in Airola (BN), al Corso Giacomo Matteotti, n. 31;

contro

Provincia di Avellino, in persona del Sindaco p.t. rappresentato e difeso dagli avv. Oscar Mercolino e Gennaro Galietta, con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. Gianluigi Cassandra, con studio in Salerno alla Via F. Manzo, n. 53;

Regione Campania in Persona del Presidente P.T., non costituita;

Irpiniambiente S.p.A., in persona del legale rapp. p.t., rappresentato e difeso dagli avv. Giancarlo Viglione e Vincenzo De Nisco, con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. Antonio D'Alessio in Salerno, via A. Balzico, 41;

sul ricorso numero di registro generale 1891 del 2013, proposto da:

Comune di Melito Irpino in persona del Sindaco p.t., rappresentato e difeso dall'avv. Luigi Supino, presso il cui studio è elettivamente domiciliato in Airola (BN), al Corso Giacomo Matteotti, n. 31;

contro

Provincia di Avellino, in persona del Sindaco p.t. rappresentato e difeso dagli avv. Oscar Mercolino e Gennaro Galietta, con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. Gianluigi Cassandra, con studio in Salerno alla Via F. Manzo, n. 53;

Regione Campania in Persona del Presidente P.T., non costituita;

Irpiniambiente S.p.A., in persona del legale rapp. p.t., rappresentato e difeso dagli avv. Giancarlo Viglione e Vincenzo De Nisco, con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. Antonio D'Alessio in Salerno, via A. Balzico, 41;

sul ricorso numero di registro generale 1892 del 2013, proposto da:

Comune di Grottaminarda in persona del Sindaco p.t., rappresentato e difeso dall'avv. Luigi Supino, presso il cui studio è elettivamente domiciliato in Airola (BN), al Corso Giacomo Matteotti, n. 31;

contro

Provincia di Avellino, in persona del Sindaco p.t. rappresentato e difeso dagli avv. Oscar Mercolino e Gennaro Galietta, con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. Gianluigi Cassandra, con studio in Salerno alla Via F. Manzo, n. 53;

Regione Campania in Persona del Presidente P.T., non costituita;

Irpiniambiente S.p.A., in persona del legale rapp. p.t., rappresentato e difeso dagli avv. Giancarlo Viglione e Vincenzo De Nisco, con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. Antonio D'Alessio in Salerno, via A. Balzico, 41;

sul ricorso numero di registro generale 1893 del 2013, proposto da:

Comune di Sturno in persona del Sindaco p.t., rappresentato e difeso dall'avv. Luigi Supino, presso il cui studio è elettivamente domiciliato in Airola (BN), al Corso Giacomo Matteotti, n. 31;

contro

Provincia di Avellino, in persona del Sindaco p.t. rappresentato e difeso dagli avv. Oscar Mercolino e Gennaro Galietta, con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. Gianluigi Cassandra, con studio in Salerno alla Via F. Manzo, n. 53;

Regione Campania in Persona del Presidente P.T., non costituita;

Irpiniambiente S.p.A., in persona del legale rapp. p.t., rappresentato e difeso dagli avv. Giancarlo Viglione e Vincenzo De Nisco, con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. Antonio D'Alessio in Salerno, via A. Balzico, 41;

sul ricorso numero di registro generale 1894 del 2013, proposto da:

Comune di Lacedonia, in persona del Sindaco p.t., rappresentato e difeso dall'avv. Luigi Supino, presso il cui studio è elettivamente domiciliato in Airola (BN), al Corso Giacomo Matteotti, n. 31;

contro

Provincia di Avellino, in persona del Sindaco p.t. rappresentato e difeso dagli avv. Oscar Mercolino e Gennaro Galietta, con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. Gianluigi Cassandra, con studio in Salerno alla Via F. Manzo, n. 53;

Regione Campania in Persona del Presidente P.T., non costituita;

Irpiniambiente S.p.A., in persona del legale rapp. p.t., rappresentato e difeso dagli avv. Giancarlo Viglione e Vincenzo De Nisco, con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. Antonio D'Alessio in Salerno, via A. Balzico, 41;

per l'annullamento

in relazione a tutti i ricorsi in epigrafe indicati della

delibera del commissario straordinario della provincia di Avellino n.142/13 di determinazione definitiva del costo di smaltimento e trattamento dei rifiuti per la provincia di avellino per gli anni 2010-2011 e 2012 nonché determinazione provvisoria per l'anno 2013.

Visti i ricorsi e i relativi allegati;

Visti gli atti di costituzione in giudizio di Provincia di Avellino e di Irpiniambiente S.p.A. e di Provincia di Avellino Presidente e di Irpinia Ambiente S.p.A. e di Provincia di Avellino e di Irpiniambiente S.p.A. e di Provincia di Avellino Presidente e di Irpiniambiente S.p.A. e di Provincia di Avellino e di Irpiniambiente S.p.A. e di Provincia di Avellino e di Irpiniambiente S.p.A. e di Provincia di Avellino Presidente e di Irpiniambiente S.P.A e di Provincia di Avellino Presidente e di Irpiniambiente e di Provincia di Avellino e di Irpiniambiente S.p.A.;

Viste le memorie difensive;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 26 giugno 2014 il dott. Maurizio Santise e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

FATTO

Con la deliberazione in questa sede impugnata il Commissario Straordinario della Provincia di Avellino, in seguito alla proposta della società in house, Irpiniambiente s.p.a., ha approvato le stime definitive del costo per il conferimento dei rifiuti presso gli impianti provinciali per gli anni 2010, 2011, 2012 e la previsione di costo previsto per l'anno 2013. Tutti i Comuni ricorrenti hanno impugnato la delibera in oggetto, deducendone l'illegittimità e chiedendone l'annullamento. In particolare, secondo i Comuni ricorrenti, la delibera avrebbe violato l'art. 11, co. 1 e 5 bis del D.L. 30.12.2009, n. 195, conv. in L. n. 26 del 26.2.2010, in quanto avrebbe disposto l'aumento del costo del servizio, nonostante tale possibilità non sia prevista dal Piano Industriale. Inoltre, la delibera sarebbe viziata da difetto di motivazione, in quanto non si comprenderebbero le ragioni che imporrebbero l'aumento dei costi. In ogni caso, la delibera sarebbe in contrasto con precedenti determinazioni (cfr., Deliberazione della Giunta Provinciale n. 136 del 18.7.2011 e n. 93 del 28.6.2012) con cui la Provincia avrebbe evidenziato l'assenza di variazioni di costi di smaltimento e trattamento rifiuti in relazione agli anni 2010, 2011 e 2012. La delibera sarebbe poi illegittima anche perché l'approvazione delle tariffe sarebbe avvenuta successivamente all'approvazione del bilancio di previsione.

La Regione Campania non si costituiva in giudizio.

La Provincia di Avellino si costituiva regolarmente in giudizio, contestando gli avversi ricorsi e chiedendone il rigetto. In particolare, secondo la Provincia i ricorsi sarebbero inammissibili per difetto di legittimazione attiva dei Comuni che per legge concorrerebbero alla determinazione delle tariffe Tarsu. La delibera impugnata rappresenterebbe poi un atto endoprocedimentale non autonomamente impugnabile, perché i Comuni hanno il potere di determinare in via definitiva gli importi dovuti dai contribuenti. Inoltre, la Provincia sarebbe titolare del potere relativo alla gestione del ciclo integrato dei rifiuti, come, peraltro, recentemente affermato anche dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 100/2014. In ogni caso i ricorsi sarebbero, comunque, infondati nel merito.

La società in house Irpiniambiente s.p.a. si costituiva regolarmente in giudizio, contestando gli avversi ricorsi e chiedendone il rigetto.

Alla pubblica udienza del 26 giugno 2014, dopo la discussione delle parti, la causa veniva trattenuta in decisione.

DIRITTO

Vanno esaminate, in via preliminare, le eccezioni di inammissibilità dei ricorsi sollevate dalla Provincia di Avellino, secondo cui i ricorsi sarebbero inammissibili, per difetto di legittimazione attiva dei Comuni ricorrenti e perché il provvedimento impugnato rappresenterebbe un atto endoprocedimentale non autonomamente impugnabile.

Le eccezioni sono prive di fondamento.

I Comuni ricorrenti hanno agito in giudizio, in quanto l'art. 11, co. 5 bis del D.L. 195/2009 ha previsto che per gli anni 2010, 2011 e 2012, nella regione Campania, in fase di prima attuazione ed in via provvisoria e sperimentale, la TARSU e la TIA sono calcolate dai comuni sulla base di due distinti costi: uno elaborato dalle province, anche per il tramite delle società provinciali, che forniscono ai singoli comuni ricadenti nel proprio ambito territoriale le indicazioni degli oneri relativi alle attività di propria competenza afferenti al trattamento, allo smaltimento ovvero al recupero dei rifiuti, ed uno elaborato dai comuni, indicante gli oneri relativi alle attività di propria competenza di cui al comma 2-ter. I comuni determinano, sulla base degli oneri sopra distinti, gli importi dovuti dai contribuenti a copertura integrale dei costi derivanti dal complessivo ciclo di gestione dei rifiuti. Per la corretta esecuzione delle previsioni recate dal presente comma, le amministrazioni comunali provvedono ad emettere, nel termine perentorio del 30 settembre 2012, apposito elenco, comprensivo di entrambe le causali degli importi dovuti alle amministrazioni comunali e provinciali per gli anni 2010, 2011 e 2012.

Orbene, alla luce di tale disposizione normativa, si delineano nitidamente l'interesse e la legittimazione attiva dei Comuni ad impugnare la delibera provinciale, in quanto il Comune determina l'importo dovuto dai contribuenti sulla base anche dei costi stimati dalla Provincia, su indicazione delle società provinciali. Ne deriva che il Comune ha il potere di contestare tali stime qualora queste possano rivelarsi eccessive, non documentate o motivate, con chiare ricadute pregiudizievoli sui contribuenti.

Ne deriva, pertanto, che sussiste la legittimazione attiva dei Comuni a impugnare la delibera in argomento, anche perché la stessa non può semplicemente essere sussunta all'interno di un mero atto

endoprocedimentale non impugnabile, rappresentando, invece, questa un provvedimento che può realizzare un'immediata lesione anche nei confronti del comune, che potrebbe essere costretto a imporre ai contribuenti un importo maggiore di quello necessario.

Superate tali questioni preliminari, nel merito i ricorsi sono fondati, nei limiti di seguito specificati.

Tralasciando i motivi di ricorso tesi a contestare il potere della Provincia, della cui spettanza, in seguito alla sentenza del Corte Costituzionale, n. 100 del 2014, non è dato più dubitare, come, peraltro, ammettono anche gli stessi Comuni ricorrenti nella memoria depositata in data 4 giugno 2014, va evidenziato che sono fondati i motivi dei ricorsi nella parte in cui contestano il difetto di motivazione e di istruttoria del provvedimento impugnato.

In particolare, la Provincia di Avellino ha evidenziato che il costo integrale degli oneri inerenti il ciclo di gestione dei rifiuti di competenza provinciale si è assestato per il triennio 2010-2012 su un costo medio di 113,81 € per tonnellata conferita a fronte del costo presunto di 109 €/t. La Provincia ha poi stimato per l'anno 2013 un costo di € 207 per tonnellata, rimandando alla nota della società Irpiniambiente spa n. 31295 del 22.5.2013 che, tuttavia, non chiarisce in che modo si sia giunto a tale aumento dei costi. Inoltre, il provvedimento impugnato è anche contraddittorio perché motiva l'aumento dei costi rispetto alle pregresse annualità con la notevole contrazione del quantitativo di rifiuti conferiti in discarica, per poi evidenziare che tale dato, comunque, potrebbe comportare un risparmio in relazione alla gestione del costo del personale dello Stir. Non emergono, poi, dal provvedimento impugnato le ragioni di un tale esorbitante aumento dei costi rispetto alle pregresse annualità.

La motivazione del provvedimento è, quindi, lacunosa e contraddittoria.

Ne deriva che il provvedimento impugnato è illegittimo e, pertanto, va annullato.

L'accoglimento di tale motivi di ricorso comporta l'assorbimento dei restanti motivi.

Le ragioni che hanno condotto alla presente decisione giustificano la compensazione delle spese di lite tra le parti.

P.Q.M.

Il Tribunale Amministrativo Regionale della Campania sezione staccata di Salerno (Sezione Seconda)

definitivamente pronunciando sui ricorso, come in epigrafe proposti, ne dispone la riunione;

accoglie i ricorsi nei imiti di cui in motivazione e, per l'effetto, annulla il provvedimento impugnato;

Compensa le spese di lite tra le parti.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Salerno nella camera di consiglio del giorno 26 giugno 2014 con l'intervento dei magistrati:

Luigi Antonio Esposito, Presidente

Ezio Fedullo, Consigliere

Maurizio Santise, Referendario, Estensore

DEPOSITATA IN SEGRETERIA il 31/07/2014

IMU: NON EDIFICABILI LE AREE SU CUI SONO POSSIBILI SOLO INTERVENTI DI MANUTENZIONE DELL'ESISTENTE

Con **decisione n. 20160 del 24 settembre 2014 la Cassazione** ha affermato che non possono essere qualificati come edificabili aree su cui sono soltanto possibili interventi di "manutenzione" dei fabbricati esistenti (nel caso di specie collabenti).
Com'è noto la qualificazione delle aree edificabili ha costituito oggetto di contrasti giurisprudenziali nell'ambito di applicazione dell'Ici ponendo due interrogativi principali: 1) è sufficiente la previsione degli strumenti urbanistici generali o sono necessari anche gli strumenti attuativi? 2) è sufficiente la mera adozione da parte del Comune degli strumenti urbanistici o si rende necessaria l'approvazione da parte della regione?
Sulla prima questione è intervenuto l'**art. 11-*quaterdecies*, comma 16 della legge n. 248/2005**, che ha ritenuto sufficiente lo strumento urbanistico generale (norma interpretativa, applicabile alla sola Ici): non viene tuttavia risolto il problema dell'efficacia del Prg, se adottato dal Comune o approvato dalla Regione.
La seconda questione è stata invece rimessa alle Sezioni Unite della Cassazione (ord. n. 10062/2005 Cass. sez. trib.) per dirimere il contrasto sorto all'interno delle sezioni semplici. Nel frattempo l'**art. 36, comma 2, della legge n. 248/2006** stabilisce che un'area è da considerarsi fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, a prescindere dall'approvazione della Regione o dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo. La Cassazione si è subito dopo pronunciata (30.11.2006, n. 25506), sancendo la natura interpretativa (e retroattiva) dell'art. 36, co. 2, L. 248/2006, evidenziando l'inopportunità dell'intervento del legislatore su una norma *sub iudice.*
Tuttavia alcune Commissioni tributarie sottopongono alla Corte Costituzionale la questione di legittimità dei due interventi interpretativi, eccependo che il nuovo presupposto impositivo, che prescinde completamente dalla effettiva edificabilità dell'area, si pone in contrasto con gli artt. 3 e 53 della Costituzione. La Consulta si pronuncia con l'ordinanza del 27.2.2008, n. 41 (confermata dalle ordinanze nn. 266/2008 e 394/2008) respinge le censure ritenendo manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale delle norme in questione, che restano così pienamente applicabili.
In sostanza, per poter configurare un'area edificabile, è sufficiente lo strumento urbanistico generale (cfr. Cass. 14507/2008 e 19619/2008) e tale natura sussiste anche in caso di strumento urbanistico non ancora approvato (Cass. n. 11440/2010) ovvero anche in caso di strumento urbanistico attuativo decaduto (Cass. n. 13135/2010).
Tuttavia dalla **normativa regionale** scompare lo strumento del piano regolatore generale (Prg) e quindi si pone il problema di individuare lo strumento analogo, specie nelle Regioni con tre livelli di pianificazione, come la Toscana e l'Emilia-Romagna: in tal caso qual è lo strumento urbanistico generale? Piano strutturale o piano operativo? In base alle prime interpretazioni lo strumento che attribuisce l'edificabilità delle aree va individuato nel piano operativo (Regione Emilia Romagna, nota del maggio 2006). Da successive interpretazioni (da ritenersi prevalenti) è invece emerso che il piano strutturale è uno strumento capace di fornire un indice di capacità contributiva del soggetto (Corte dei conti Emilia-Romagna n. 9.2009, parere Mef 19.11.2008, Corte dei Conti Lombardia 9.2.2012, n. 34).
Risolto il problema dell'individuazione dell'area edificabile occorre affrontare la questione inerente al **valore da attribuire a tale area**. In base all'art. 5 comma 5 del d.lgs. n. 504/1992 occorre sempre considerare il *«valore venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione»* avendo riguardo ai parametri stabiliti dalla norma: zona territoriale di ubicazione; indice di edificabilità; destinazione d'uso consentita; oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione; prezzi medi sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche. Non si deve pertanto fare riferimento né al prezzo di compravendita dell'immobile, né alla godibilità dell'edificio o delle costruzioni che avrebbero potuto esservi fabbricate.
Dopo questo breve *excursus*, va detto che la **pronuncia n. 20160 del 24/9/2014** riguarda la qualificazione dell'area edificabile senza affrontare questioni estimative relative al valore attribuibile all'area. In particolare la Cassazione afferma che l'Amministrazione non può qualificare come area fabbricabile un capannone con relative pertinenze, a nulla rilevando che il capannone sorga su un

terreno con ulteriore potenzialità edificatoria o che in base alle intenzioni delle parti sia destinato alla demolizione. In sostanza non può considerarsi edificabile un terreno sul quale insorge un fabbricato e che quindi è da ritenersi già edificato (in tal senso Cass. n. 4150/2014).
Interessanti anche gli altri casi segnalati dalla stessa Cassazione: il primo riguardante un'area inserita nella zona "residenziale storica di risanamento conservativo", che non può essere considerata edificabile atteso che in tale zona sono ammessi solo interventi su edifici esistenti (Cass. n. 15321/2013); il secondo concernente l'impossibilità di qualificare come cessione di area fabbricabile la cessione di una casa di civile abitazione con relative pertinenze e quindi un "terreno già edificato" con conseguente incongruenza di ogni diversa riqualificazione (Cass. n. 15631/2014).

Cassazione Civ. Sez. VI ordinanza n. 20160 del 24/9/2014

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE SESTA CIVILE
SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. CICALA Mario - rel. Presidente -
Dott. IACOBELLIS Marcello - Consigliere -
Dott. CARACCIOLO Giuseppe - Consigliere -
Dott. COSENTINO Antonello - Consigliere -
Dott. CONTI Roberto Giovanni - Consigliere -
ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso 1236/2013 proposto da:
ACCIAIERIE (OMISSIS) in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA MARESCIALLO PILSUDSKI 118, presso lo studio dell'avvocato FRANCESCO PAOLETTI, rappresentata e difesa dall'avvocato ZAGLIO Andrea, giusta procura alle liti in calce al ricorso;

- ricorrente -

contro

COMUNE DI CAMPOFELICE DI ROCCELLA (Palermo) in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, PIAZZA AUGUSTO IMPERATORE 22, presso lo studio dell'avvocato GUIDO POTTINO, rappresentato e difeso dall'avvocato SCIARRINO Luigi, giusta Delib.
Giunta Municipale 15 gennaio 2013, n. 1 e giusta mandato in calce al controricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 126/35/2012 della Commissione Tributaria Regionale di PALERMO del 9.10.2012, depositata il 17/10/2012;
udita la relazione della causa svolta nella Camera di consiglio del 10/07/2014 dal Presidente Relatore Dott. MARIO CICALA;
udito per il controricorrente l'Avvocato Luigi Sciarrino che si riporta agli scritti.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO – MOTIVI DELLA DECISIONE

1. La Acciaierie di Sicilia spa ricorre per cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia 126/35/12 del 17 ottobre 2012 che accoglieva l'appello del Comune affermando la soggezione ad ICI per l'anno 2003 di immobili di proprietà della contribuente.
2. Il Comune si è costituito in giudizio.

3. Il ricorso deve - secondo il relatore - essere accolto in quanto non possono essere qualificati come edificabili aree su cui sono soltanto possibili interventi di "manutenzione" del già esistente.

In relazione a tali aree l'imposizione può solo investire i fabbricati esistenti (nel caso di specie collabenti).

4. La difesa del Comune ha depositato memoria e svolto intervento orale.

5. Il Collegio ha ritenuto di condividere la relazione in quanto conforme alla più recente giurisprudenza della Corte secondo cui non può essere considerata edificabile l'area inserita dallo strumento urbanistico nella zona omogenea A, "residenziale storica di risanamento conservativo", ancorchè per tale area la normativa comunale prevedesse solo interventi edilizi di recupero e risanamento delle costruzioni esistenti, senza possibilità di incrementi volumetrici (sentenza n. 15321 del 19 giugno 2013). Ed ancora (sentenza n. 15631 del 9 luglio 2014): la Amministrazione non può qualificare come cessione di area fabbricabile la cessione di una casa di civile abitazione con relative pertinenze, come tale censita a catasto, ed a nulla rileva che l'edificio sorga su un terreno con ulteriore potenzialità edificatoria o che in base alle intenzioni delle parti sia destinato alla demolizione. Con specifica pertinenza al caso di specie si veda la sentenza n. 4150 del 21 febbraio 2014:

la Amministrazione non può qualificare come area fabbricabile un capannone con relative pertinenze, come tale censito a catasto, ed a nulla rileva che il capannone sorga su un terreno con ulteriore potenzialità edificatoria o che in base alle intenzioni delle parti sia destinato alla demolizione.

E' possibile decidere la controversia nel merito.

La recente formazione di una giurisprudenza sul punto giustifica la compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito accoglie il ricorso introduttivo della contribuente.

Compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Sesta Civile, il 10 luglio 2014.

Depositato in Cancelleria il 24 settembre 2014

TIA: RIDUZIONE PER AUTOSMALTIMENTO DEI RIFIUTI ASSIMILATI NON SUBORDINATA AD AUTORIZZAZIONE

Con **sentenza n. 4978 del 19 settembre 2014** il **TAR Napoli** ha affermato che la riduzione della TIA per autosmaltimento dei rifiuti speciali assimilati non può essere subordinata al rilascio di una preventiva autorizzazione.

Nella circostanza il TAR ha annullato il regolamento comunale per l'applicazione della tariffa per la gestione dei rifiuti urbani (TIA1), nella parte in cui subordinava la riduzione proporzionale della tariffa all'autorizzazione del soggetto gestore all'attività di autosmaltimento dei rifiuti assimilati.

La controversia nasce dal silenzio rifiuto del comune in ordine all'istanza di riduzione della TIA per gli anni 2011 e 2012, presentata da un concessionario di aree demaniali marittime nel 2013. In un primo giudizio il TAR Napoli accoglie il ricorso limitatamente all'obbligo per il comune di pronunciarsi in ordine all'istanza, senza quindi entrare nel merito della fondatezza della stessa. Nel secondo giudizio il TAR accoglie il ricorso annullando la disposizione regolamentare suddetta.

In particolare il Comune respingeva l'istanza di riduzione della tariffa perché alla ricorrente non risultava rilasciata l'autorizzazione all'autosmaltimento dei rifiuti assimilati prescritta dal regolamento per l'applicazione della TIA. Disposizione regolamentare che la ricorrente ritiene illegittima per contrasto con l'art. 49, comma 14, del d.lghs. n. 22/97 (c.d. decreto Ronchi), il quale non prevede alcuna preventiva autorizzazione ma piuttosto ricollegherebbe la possibilità di ottenere la riduzione della tariffa "alla sola dimostrazione di aver avviato al recupero mediante attestazione rilasciata dal soggetto autorizzato che effettua l'attività di recupero dei rifiuti stessi".

Il TAR ritiene fondata la censura della ricorrente evidenziando che la materia tributaria è sottoposta a riserva relativa di legge ex art. 23 della Costituzione e che la disciplina legislativa susseguitasi nel tempo ha sempre assegnato alle amministrazioni comunali compiti di individuazione dei costi da coprire e di determinazione della misura del prelievo (anche in ragione delle diverse tipologie di utenza), astenendosi però dal conferire loro il potere di incidere sui presupposti per l'imposizione o sui requisiti per ottenere le agevolazioni fiscali di legge.
In particolare, i requisiti per scontare la riduzione proporzionale della TIA, in ragione dell'autosmaltimento dei rifiuti assimilati, sono tutti fissati nell'art. 49, comma 14, del decreto Ronchi - avente peraltro contenuto analogo al successivo art. 238, comma 10, del codice dell'ambiente - e tra di essi non figura la preventiva autorizzazione del soggetto gestore all'attività di autosmaltimento.
Pertanto, il Comune ha sicuramente travalicato il proprio ambito di competenze nel prescrivere, come ulteriore requisito per il conseguimento della misura agevolativa in aggiunta alla dimostrazione dell'avvenuto avvio dell'attività di recupero, il rilascio di un provvedimento autorizzatorio che la normativa nazionale non contempla.
Interessante anche la conclusione del TAR Napoli in ordine alla tempestività dell'istanza tesa ad ottenere la riduzione, presentata nel 2013, rispetto ad annualità precedenti (2011 e 2012).

TAR Napoli Sez. I sentenza n. 4978 del 19/9/2014

N. 04978/2014 REG.PROV.COLL.
N. 03988/2013 REG.RIC.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
Il Tribunale Amministrativo Regionale della Campania
(Sezione Prima)

ha pronunciato la presente

SENTENZA

sul ricorso numero di registro generale 3988 del 2013, proposto da:

C. D. V., rappresentata e difesa dall'Avv. Luigi Roma, con il quale è elettivamente domiciliata in Napoli alla Via Carducci n. 18 presso lo studio dell'Avv. Raffaele Mastrantuono;

contro

COMUNE DI CASTEL VOLTURNO, rappresentato e difeso dall'Avv. Fortunata Remaggio, e domiciliato per legge presso la Segreteria di questo Tribunale in mancanza di domicilio eletto in Napoli;

per l'annullamento

a) della nota prot. n. 3503 del 23 gennaio 2014, con la quale il Comune di Castel Volturno ha provveduto, a seguito della sentenza di questo Tribunale n. 5806/2013, a riscontrare l'istanza della ricorrente di riduzione della TIA per gli anni 2011 e 2012, definendola negativamente;

b) del regolamento per l'applicazione della tariffa per la gestione dei rifiuti urbani, approvato con deliberazione del Consiglio Comunale n. 39 del 30 novembre 2005, e della relativa deliberazione di approvazione, nelle parti in cui subordinano la riduzione proporzionale della tariffa all'autorizzazione del soggetto gestore all'attività di autosmaltimento dei rifiuti assimilati;

c) di ogni altro atto presupposto, connesso e/o consequenziale, comunque lesivo degli interessi della ricorrente, comprese le ulteriori indagini istruttorie se ed in quanto esistenti.

Visti il ricorso e i relativi allegati;

Visto l'atto di costituzione in giudizio dell'amministrazione resistente;

Viste le memorie difensive;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 28 maggio 2014 il dott. Carlo Dell'Olio e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

FATTO

Con il gravame in trattazione – proposto dalla ricorrente dopo aver ottenuto sentenza favorevole di questo Tribunale (n. 5806 del 18 dicembre 2013) sul silenzio rifiuto serbato dal Comune di Castel Volturno in ordine all'istanza di riduzione della tariffa di igiene ambientale (detta anche "TIA") per gli anni 2011 e 2012, presentata in data 27 maggio 2013 – sono impugnati gli atti in epigrafe indicati mediante la prospettazione di vizi attinenti alla violazione del d.lgs. n. 22/1997 e del d.lgs. n. 152/2006, alla violazione del principio comunitario stabilito dall'art. 174 del Trattato CE, all'incompetenza, nonché all'eccesso di potere sotto svariati profili.

Si è costituito con memoria il Comune di Castel Volturno, concludendo per il rigetto del ricorso.

In data 23 aprile 2014 parte ricorrente ha depositato memoria conclusiva, con cui controdeduce ed insiste per l'accoglimento delle proprie tesi.

In data 23 maggio 2014 anche l'amministrazione resistente ha prodotto memoria conclusiva corredata da documentazione, con la quale integra le proprie argomentazioni difensive.

L'istanza cautelare è stata accolta con ordinanza n. 502 del 26 marzo 2014.

La causa è stata trattenuta per la decisione all'udienza pubblica del 28 maggio 2014, in occasione della quale la difesa della ricorrente ha eccepito la tardività della memoria e della documentazione da ultimo depositate dalla resistente.

DIRITTO

1. Nella presente evenienza giurisdizionale sono contestati atti di carattere provvedimentale e regolamentare in virtù dei quali il Comune di Castel Volturno ha denegato alla ricorrente la riduzione della TIA per gli anni 2011 e 2012.

1.1 In via preliminare, in accoglimento della puntuale eccezione della difesa attorea, deve essere dichiarata l'inutilizzabilità processuale della memoria e dell'allegata documentazione prodotte dall'amministrazione resistente in data 23 maggio 2014, giacchè tali mezzi difensivi sono stati tardivamente introdotti in violazione di tutti i termini perentori fissati dall'art. 73, comma 1, c.p.a.

2. Prima di procedere all'esame del merito del ricorso, giova riepilogare i tratti salienti della vicenda contenziosa.

Il Comune di Castel Volturno applicava per gli anni 2011 e 2012 la tariffa d'igiene ambientale prevista dall'art. 49 del d.lgs. n. 22/1997 (cd. "decreto Ronchi") in forza del regolamento per l'applicazione della tariffa per la gestione dei rifiuti urbani, approvato con delibera del Consiglio Comunale n. 39 del 30 novembre 2005, e del regime normativo transitorio previsto dall'art. 238, comma 11, del d.lgs. n. 152/2006 (cd. "codice dell'ambiente"), come consolidatosi ad opera di vari provvedimenti legislativi degli anni successivi (cfr. da ultimo l'art. 5 del decreto legge n. 208/2008, convertito nella legge n. 13/2009).

In particolare, in virtù di tale regime transitorio, la disciplina legislativa e regolamentare della tariffa di igiene ambientale – ossia il menzionato art. 49 del decreto Ronchi, il d.P.R. attuativo n. 158/1999 sulla determinazione delle componenti della tariffa ed i vari regolamenti comunali applicativi della stessa – pur abrogata dall'entrata in vigore del codice dell'ambiente, ha continuato ad operare in via temporanea almeno fino a tutto il 2012, non essendo stato adottato il regolamento ministeriale attuativo, contemplato dai commi 6 e 11 del citato art. 238, a cui il codice dell'ambiente subordina la concreta operatività della tariffa integrata ambientale da esso introdotta (detta anche "TIA 2"), destinata a sostituire la tariffa di igiene ambientale di cui è causa (cfr. in tal senso Corte Cost., 24 luglio 2009 n. 238).

Ebbene la ricorrente, in qualità di titolare di concessioni demaniali marittime ricadenti nel territorio comunale, presentava alla predetta amministrazione, in data 27 maggio 2013, istanza con la quale,

nell'evidenziare di aver provveduto per gli anni 2011 e 2012 all'autosmaltimento dei rifiuti assimilati agli urbani per utenze non domestiche, chiedeva per le medesime annualità l'esenzione dal pagamento della corrispondente quota ricompresa nella TIA.

Non avendo ricevuto risposta dal Comune di Castel Volturno, la stessa proponeva ricorso avverso il silenzio rifiuto, che veniva accolto con sentenza di questo Tribunale n. 5806 del 18 dicembre 2013. In tale sentenza si dava atto dell'inerzia dell'autorità comunale e pertanto – sulla scorta della considerazione che l'istanza in parola doveva intendersi come sollecitatoria del potere tecnico-discrezionale di disporre la riduzione della misura della TIA in ragione dell'autosmaltimento dei rifiuti assimilati agli urbani, in attuazione di quanto prescritto dall'art. 49, comma 14, del d.lgs. n. 22/1997 (a termini del quale "Sulla tariffa è applicato un coefficiente di riduzione proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero mediante attestazione rilasciata dal soggetto che effettua l'attività di recupero dei rifiuti stessi") – si ordinava al Comune di Castel Volturno di provvedere sull'istanza di riduzione della TIA presentata dalla ricorrente nel termine di trenta giorni, nominando contestualmente il commissario ad acta deputato ad intervenire nel caso perdurasse il comportamento silenzioso dell'amministrazione.

Il comune intimato si pronunciava nel termine assegnato con la gravata nota prot. n. 3503 del 23 gennaio 2014, con la quale respingeva l'istanza di riduzione della tariffa perché alla ricorrente non risultava rilasciata l'autorizzazione all'autosmaltimento dei rifiuti assimilati prescritta dall'art. 20 del regolamento per l'applicazione della tariffa per la gestione dei rifiuti urbani, approvato con delibera del Consiglio Comunale n. 39 del 30 novembre 2005, atti quivi parimenti impugnati per quanto di ragione.

Nel dettaglio il suddetto art. 20, recante la disciplina della tariffa per i rifiuti assimilati agli urbani, così recita: "1. A decorrere dalla messa a punto ed operatività dei sistemi di misurazione delle quantità di rifiuti prodotti, per il servizio di gestione dei rifiuti assimilati agli urbani presso il Centro di Raccolta Differenziata (Ce.R.D.), eseguito esclusivamente tramite conferimento diretto a cura delle utenze previa apposita autorizzazione rilasciata dal Soggetto Gestore, viene determinata annualmente una Tariffa commisurata ai sensi degli articoli 11 e 12 del presente regolamento. 2. La Tariffa di cui al comma 1 viene determinata in sede di approvazione delle tariffe per la gestione dei Rifiuti Urbani. 3. La Tariffa è dovuta annualmente dalle utenze non domestiche che richiedono il servizio di cui al precedente comma, con decorrenza dal rilascio della prescritta autorizzazione, come previsto dal Regolamento per i servizi di gestione dei Rifiuti Urbani. 4. Per autorizzazioni una-tantum, che avranno durata minima pari a un mese, il pagamento della Tariffa sarà commisurato al periodo decorrente dalla data di rilascio a quella di riconsegna del documento all'Ecosportello in funzione della Tariffa espressa in dodicesimi, mediante arrotondamento per eccesso delle frazioni di mese.".

3. Così ricostruito il quadro giuridico-fattuale in cui si colloca la presente controversia, si può dare corso allo scrutinio delle censure articolate in gravame.

Con una prima doglianza, parte ricorrente lamenta l'illegittimità dell'art. 20 del regolamento comunale, nella parte in cui subordina la riduzione proporzionale della TIA al rilascio dell'autorizzazione all'autosmaltimento dei rifiuti assimilati, e per derivazione del gravato provvedimento di diniego, sostenendo che entrambi si pongono in contrasto con l'art. 49, comma 14, del decreto Ronchi, il quale non prevedrebbe alcuna preventiva autorizzazione ma piuttosto ricollegherebbe la possibilità di ottenere la riduzione della tariffa "alla sola dimostrazione di aver avviato al recupero mediante attestazione rilasciata dal soggetto autorizzato che effettua l'attività di recupero dei rifiuti stessi"; aggiunge la ricorrente che "il Legislatore nazionale, sia con la normativa attualmente in vigore, sia con il sistema tariffario (o impositivo) previgente, ha rimesso alla potestà regolamentare dei Comuni le disposizioni per la concreta applicazione della tassa, ma non ha attribuito ai Comuni medesimi il potere di incidere sul presupposto per l'applicazione della tassa (o tariffa) e sui requisiti per la fruizione dell'esenzione previsti dalla legislazione statale".

La censura, come nel complesso sviluppata, mira a porre in evidenza concorrenti profili di violazione di legge e di incompetenza che si presentano fondati e meritevoli di accoglimento.

Premesso che la materia tributaria è sottoposta a riserva relativa di legge ex art. 23 Cost., giova rimarcare che in tema di tasse inerenti alla gestione dei rifiuti urbani (tra cui rientra pacificamente la TIA prevista dal decreto Ronchi: cfr. per tutte Corte Cost. n. 238/2009 cit.), la disciplina legislativa susseguitasi nel tempo ha sempre assegnato alle amministrazioni comunali compiti di individuazione dei

costi da coprire e di determinazione della misura del prelievo (anche in ragione delle diverse tipologie di utenza), astenendosi però dal conferire loro il potere di incidere sui presupposti per l'imposizione o sui requisiti per ottenere le agevolazioni fiscali di legge; in altri termini il legislatore, ed in particolare il decreto Ronchi, si è limitato a demandare alla potestà regolamentare dei comuni la disciplina della concreta applicazione della tassa/tariffa, senza assolutamente attribuirle prerogative in ordine ai presupposti di applicabilità della tassazione o ai requisiti di fruibilità delle esenzioni e delle riduzioni stabilite dalla legislazione statale (cfr. Consiglio di Stato, Sez. V, 26 settembre 2013 n. 4756; Cass. Civ., Sez. Trib., 14 gennaio 2011 n. 775).

Ne discende che i requisiti per scontare la riduzione proporzionale della TIA, in ragione dell'autosmaltimento dei rifiuti assimilati, sono tutti fissati nell'art. 49, comma 14, del decreto Ronchi – avente peraltro nella specie contenuto analogo al successivo art. 238, comma 10, del codice dell'ambiente – e tra di essi non figura la preventiva autorizzazione del soggetto gestore all'attività di autosmaltimento.

Pertanto, ha sicuramente travalicato il proprio ambito di competenze il Comune di Castel Volturno nel prescrivere, come ulteriore requisito per il conseguimento della misura agevolativa in aggiunta alla dimostrazione dell'avvenuto avvio dell'attività di recupero, il rilascio di un provvedimento autorizzatorio che la normativa nazionale non contempla, con conseguente contestuale emersione negli atti impugnati sia del vizio di incompetenza sia di quello di violazione dell'art. 49 del decreto Ronchi.

3.1 Quanto esposto rende priva di plausibilità la tesi, propugnata dalla difesa comunale, secondo la quale sarebbe affidata alla regolamentazione comunale la disciplina sulle "modalità e i criteri per l'applicazione del coefficiente di riduzione" in caso di autosmaltimento dei rifiuti assimilati, laddove per "modalità e criteri" dovessero intendersi i requisiti per l'applicazione di tale coefficiente.

Invero, si è chiarito che è sottratto alla potestà normativa comunale ogni intervento volto ad introdurre ulteriori requisiti di applicabilità in aggiunta a quelli previsti dal legislatore nazionale; per converso, va precisato che si profilerebbe rispettosa dei principi generali in materia un'eventuale regolamentazione comunale avente ad oggetto la sola modulazione del coefficiente di riduzione in ragione delle quantità di rifiuti assimilati autosmaltiti.

3.2 Merita di essere disattesa anche l'eccezione, opposta dalla difesa comunale, mediante la quale si sostiene che l'istanza di riduzione della ricorrente doveva essere rigettata, oltre che per i motivi indicati nel provvedimento di diniego, anche perché non era stata presentata prima che fosse deliberata la tariffa con riferimento agli anni 2011 e 2012.

A prescindere dalla scarsa fondatezza dell'argomentazione utilizzata, non prevedendo la legge che la riduzione proporzionale della TIA sia subordinata alla tempestività della domanda rispetto alla deliberazione della tariffa, è sufficiente replicare che l'eccezione in parola si risolve in un'indebita integrazione postuma della motivazione.

Infatti, è inammissibile l'integrazione postuma della motivazione di un atto amministrativo, realizzata mediante atti procedimentali successivi e/o scritti difensivi predisposti dall'amministrazione resistente, e ciò anche dopo le modifiche apportate alla legge n. 241/1990 dalla legge n. 15/2005, rimanendo sempre valido il principio secondo cui la motivazione del provvedimento non può essere integrata in un secondo momento, anche in corso di causa, con la specificazione di elementi di fatto in origine non presi in considerazione, dovendo la motivazione precedere e non seguire il provvedimento amministrativo, a tutela del buon andamento e dell'esigenza di delimitazione del controllo giudiziario (orientamento consolidato: cfr. ex multis Consiglio di Stato, Sez. VI, 18 ottobre 2011 n. 5598 e 30 giugno 2011 n. 3882; TAR Campania Salerno, Sez. II, 15 febbraio 2012 n. 218; TAR Campania Napoli, Sez. VII, 10 giugno 2011 n. 3081).

Invero, la norma contenuta nell'art. 3 della legge n. 241/1990, che prescrive che ogni provvedimento amministrativo sia motivato, non è riconducibile a quelle "sul procedimento o sulla forma degli atti", poiché la motivazione non ha alcuna attinenza né con lo svolgimento del procedimento né con la forma degli atti in senso stretto, riguardando, più precisamente, l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche "che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria"; tant'è che nella stessa giurisprudenza comunitaria la motivazione viene configurata come requisito di "forma sostanziale" (cfr. TAR Sicilia Catania, Sez. IV, 29 marzo 2012 n. 900).

4. In conclusione, ribadita la loro illegittimità per incompetenza e violazione di legge, devono essere annullati sia la gravata nota comunale prot. n. 3503 del 23 gennaio 2014 sia il presupposto art. 20 del regolamento comunale per l'applicazione della tariffa per la gestione dei rifiuti urbani, quest'ultimo nella parte in cui subordina la riduzione proporzionale della TIA al rilascio dell'autorizzazione all'autosmaltimento dei rifiuti assimilati. Restano assorbite le rimanenti censure quivi non esaminate.

4.1 Nei suddetti termini deve intendersi accolto l'odierno ricorso, mentre le spese di giudizio seguono, come di norma, la soccombenza e sono liquidate in dispositivo con attribuzione al difensore anticipatario.

P.Q.M.

Il Tribunale Amministrativo Regionale della Campania (Sezione Prima) definitivamente pronunciando sul ricorso, come in epigrafe proposto, lo accoglie e per l'effetto annulla i provvedimenti impugnati, nei termini precisati in motivazione.

Condanna il Comune di Castel Volturno al pagamento, in favore della ricorrente, delle spese processuali liquidate in complessivi € 2.000,00 (duemila/00) oltre IVA e CPA, nonché al rimborso del contributo unificato come per legge, disponendone l'attribuzione al difensore anticipatario.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Napoli nella camera di consiglio del giorno 28 maggio 2014 con l'intervento dei magistrati:

Cesare Mastrocola, Presidente

Pierluigi Russo, Consigliere

Carlo Dell'Olio, Consigliere, Estensore

DEPOSITATA IN SEGRETERIA

Il 19/09/2014

TARSU: IL GARAGE È TASSABILE

Con **decisione n. 19469 del 15 settembre 2014** la Cassazione ha ribadito il proprio orientamento in ordine alla tassabilità ai fini Tarsu delle autorimesse (box, garage, ecc.), conclusione estensibile anche a tutte quelle superfici (scantinati, soffitte, ecc.) che vengono utilizzate saltuariamente, caratterizzate quindi da una bassa produttività di rifiuti.

Si ricorda che sulla questione è sorto un notevole contenzioso, a partire dalla sentenza n. 113/98 della CTP di Parma, che ha escluso la tassabilità di box e cantine, inaugurando un filone giurisprudenziale che ha trovato conferma in diverse commissioni tributarie (CTP Parma n. 688/98, CTP Bari n. 232/99, CTP Livorno n. 440/2000, CTR Emilia Romagna-Parma n. 45/02, CTP Imperia n. 106/06) ma che è stato subito smentito da altri giudici tributari (CTP Parma n. 587/98, CTP Parma n. 128/98, CTP Parma n. 316/99, CTP Milano n. 212/00, CTP Avellino n. 187/00, CTP Parma n. 14/01, CTR Emilia Romagna-Bologna n. 219/01, CTR Roma n. 69/02, CTP Avellino n. 41/03, CTR Puglia-Taranto n. 53/03).

Nel 2009 la **Cassazione** (**sentenza n. 18121 del 7/8/2009**, segnalata in *TN* n. 18/2009) - chiamata a dirimere il contrasto giurisprudenziale sorto tra i giudici di merito - ha rilevato che il presupposto della Tarsu è l'occupazione o la detenzione di locali od aree scoperte a qualsiasi uso adibiti: l'esenzione o l'esclusione dalla tassazione di una parte delle aree utilizzate perché ritenute inidonee alla produzione di rifiuti, sono subordinate all'adeguata delimitazione di tali spazi ed alla presentazione di documentazione idonea a dimostrare le condizioni dell'esclusione o dell'esenzione; il relativo onere della prova incombe quindi al contribuente.

In conclusione, garages, box, cantine, ecc., sono di regola tassabili a meno che il contribuente non dimostri la permanente inutilizzabilità dei locali. Sul punto l'art. 62, comma 2, del d.lgs. n. 507/93 fa

riferimento alla "*non utilizzabilità*", concetto da tenere distinto dal c.d. "*non utilizzo*" di fatto. In altri termini, mentre la non utilizzabilità costituisce condizione obiettiva che determina l'improduttività di rifiuti, il non utilizzo non può dare luogo alle stesse conseguenze, dal momento che il soggetto interessato, di fronte alla usufruibilità materiale dei locali, potrebbe utilizzarli in qualunque tempo. Cfr. Cassazione sent. n. 16785 del 27/11/2002: "*Un alloggio che il proprietario lasci inabitato e non arredato, soprattutto quando risulti allacciato ai c.d. servizi di rete (elettrico, idrico, etc.), si rivela bensì inutilizzato, ma non oggettivamente inutilizzabile, e, pertanto, non può essere ravvisato sottratto alla tassazione in argomento alla stregua del dettato della più sopra citata disciplina legislativa*" (art. 62/2° d.lgs. 507/93).
Le conclusioni raggiunte dalla Cassazione nel 2009 sono state rimesse in discussione sulla base del principio comunitario "chi inquina paga", sul presupposto che le tariffe della Tarsu avrebbero dovuto essere collegate all'effettiva produzione dei rifiuti e non già alla superficie occupata, trattandosi peraltro di locali (box, garage, cantine, ecc.) a bassa produttività di rifiuti.
Invero, tra le grandi novità giurisprudenziali del 2009 - oltre alle pronunce della Consulta sulla natura giuridica della TIA - deve senz'altro collocarsi la sentenza della Corte di Giustizia Europea C-254/09 del 16/7/2009 (riportata in *TN* n. 15/2009 con commento di MASSIMO MONTEVERDI) che ritenendo la Tarsu compatibile con il principio "chi inquina paga" ha praticamente salvato il prelievo dalla scure di illegittimità comunitaria.
In particolare la Corte UE ha dato il proprio beneplacito alla determinazione delle tariffe Tarsu con criteri di tipo presuntivo anziché sulla base della quantità di rifiuti effettivamente prodotti. Tuttavia - concludono i giudici comunitari - spetta al singolo giudice accertare, sulla scorta degli elementi di fatto e di diritto sottopostigli, se taluni detentori si facciano carico di costi manifestamente non commisurati ai volumi o alla natura dei rifiuti da essi producibili. Si aprirebbe così uno spiraglio per quei contribuenti penalizzati da una tariffazione eccessivamente sproporzionata rispetto alla produttività di rifiuti.
In realtà i giudici amministrativi (si veda **TAR Piemonte sentenza n. 29 del 14/1/2011**, in *TN* n. 2/2011) hanno evidenziato che la Corte di Giustizia nella pronuncia del 16/7/2009 ha chiarito che non vi è alcuna norma comunitaria che impone agli stati membri un metodo preciso del finanziamento del costo di smaltimento dei rifiuti urbani mentre vi è un obbligo di risultato (garantire che tutti i detentori di rifiuti ne sopportino collettivamente e complessivamente l'onere), quindi ogni stato dispone di "competenza in merito alla forma e ai mezzi per il perseguimento di tale risultato". Pertanto la normativa italiana che prevede, ai fini del finanziamento della gestione e dello smaltimento dei rifiuti urbani, una tassa calcolata in base ad una stima del volume dei rifiuti generato e non sulla base del quantitativo di rifiuti effettivamente prodotto e conferito non può essere considerata, allo stato attuale del diritto comunitario, in contrasto con il principio "chi inquina paga".
Non può essere quindi sindacata la scelta del legislatore nazionale circa il collegamento delle tariffe alla superficie degli immobili occupati (oltre che alla tipologia di attività svolta) anziché all'effettiva produzione dei rifiuti.
Sulla stessa lunghezza d'onda si pone la **Cassazione** con la **sentenza n. 2202 del 31/1/2011** (riportata in *TN* n. 3/2011 con commento di GIUSEPPE DEBENEDETTO) che peraltro conferma il costante principio giurisprudenziale secondo cui il presupposto impositivo della Tarsu è soltanto la detenzione o disponibilità di immobili, mentre la prova della non idoneità del bene immobile a produrre rifiuti o la sua sottoposizione a regimi impositivi più favorevoli incombe al contribuente: in altri termini, l'art. 62 del d.lgs. n. 507/93 pone a carico dei possessori di immobili una presunzione legale relativa di produzione di rifiuti. In secondo luogo, si rileva che l'impossibilità dei locali o delle aree a produrre rifiuti per loro natura o per il particolare uso non può essere ritenuta in modo presunto dal giudice tributario, essendo onere del contribuente indicare nella denuncia originaria o di variazione le obiettive condizioni di inutilizzabilità, le quali devono essere "debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione" (art. 62, comma 2, d.lgs. n. 507/93). In termini analoghi si veda anche **Cass. n. 11351 del 6/7/2012**, riportata in *TN* n. 15/2012.
La Cassazione ha successivamente ribadito il proprio orientamento favorevole alla tassazione di autorimessa e scantinato, a meno che il contribuente non dimostri la permanente inutilizzabilità dei locali: cfr. Cass. n. 28085 del 16/12/2013, n. 4675 del 27/2/2014, n. 8383 del 9/4/2014 (in *TN* n. 10/2014), n. 9042 del 18/4/2014 (in *TN* n. 11/2014), a cui si aggiunge la n. 19469 del 15 settembre 2014.

Cassazione Civ. Sez. VI - 5, ordinanza n. 19469 del 15/9/2014

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE SESTA CIVILE
SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CICALA Mario - Presidente -

Dott. IACOBELLIS Marcello - rel. Consigliere -

Dott. CARACCIOLO Giuseppe - Consigliere -

Dott. COSENTINO Antonello - Consigliere -

Dott. CONTI Roberto Giovanni - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso proposto da:

Comune di Catania, in persona del legale rapp.te pro tempore, rapp.to e difeso dall'avv. Mazzeo Santa Anna, giusta procura in atti;

- ricorrente -

contro

D.R.;

- intimato -

per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia n. 233/12/18 depositata il 25/10/2012;

Udita la relazione della causa svolta nella Camera di consiglio del giorno 10/7/2014 dal Dott. Marcello Iacobellis.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La controversia promossa da D.R. contro il Comune di Catania è stata definita con la decisione in epigrafe, recante il rigetto dell'appello proposto dal Comune contro la sentenza della CTP di Catania n. 987/2/2009 che aveva accolto il ricorso avverso l'avviso di accertamento per Tarsu 2001-2004. Il ricorso proposto si articola in tre motivi. Nessuna attività difensiva ha svolto l'intimato. Il relatore ha depositato relazione ex art. 380 bis c.p.c. proponendo l'accoglimento del ricorso. Il presidente ha fissato l'udienza del 10/7/2014 per l'adunanza della Corte in Camera di Consiglio.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con primo motivo la ricorrente assume la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, artt. 62 e 63nonchè del D.Lgs. n. 507 del 1993, artt. 71 e 73 in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3 laddove la CTR ha ritenuto esente da TARSU il garage, in assenza di prova da parte del contribuente nonchè di originaria denuncia.

La censura è fondata. Il presupposto impositivo della ta.r.s.u. è l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti (D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62, comma 1). Non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perchè risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno, qualora tali circostanze siano indicate nella denuncia originaria o di variazione e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione (art. 62, comma 2, D.Lgs. cit.).

L'art. 62, pone quindi a carico dei possessori di immobili una presunzione legale relativa di produzione di rifiuti. Ne consegue che l'impossibilità dei locali o delle aree a produrre rifiuti per loro natura o per il

particolare uso, prevista dall'art. 62, comma 2, non può essere ritenuta in modo presunto dal giudice tributario, essendo onere del contribuente indicare nella denuncia originaria o di variazione le obiettive condizioni di inutilizzabilità, le quali devono essere "debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione" (Conf. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 11351 del 06/07/2012; Sez. 5, Sentenza n. 17703 del 02/09/2004).

Quanto sopra ha effetto assorbente sul secondo e terzo motivo.

Consegue da quanto sopra la cassazione della sentenza impugnata in relazione al motivo accolto; non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., decidendo nel merito, va rigettato il ricorso proposto dal D. avverso l'avviso di accertamento per Tarsu 2001- 2004.

Le circostanze che caratterizzano la vicenda giustificano la compensazione delle spese del merito e la declaratoria di irripetibilità di quelle del giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito, rigetta il ricorso proposto dal D. avverso l'avviso di accertamento per Tarsu 2001-2004, compensando tra le parti le spese del merito e dichiarando irripetibili quelle del giudizio di cassazione.

Così deciso in Roma, il 10 luglio 2014.

Depositato in Cancelleria il 15 settembre 2014

News e commenti

Raccogliamo in questa sezione l'elenco con breve commento delle novità normative ed interpretative intervenute in materia di tributi locali, contabilità, fiscalità e patrimonio

NEWS E COMMENTI

Decreti-legge n. 132 e n. 133 del 12 settembre 2014

Sulla Gazzetta Ufficiale del 12 settembre scorso è stato pubblicato il **decreto-legge 12 settembre 2014 n. 132** avente ad oggetto "*Misure urgenti di degiurisdizionalizzazione ed altri interventi per la definizione dell'arretrato in materia di processo civile*", in vigore dal 13/9/2014. Tra le disposizioni che hanno riflessi sulla fiscalità locale si segnalano gli artt. 6 e 12, il primo rubricato "Convenzione di negoziazione assistita da un avvocato per le soluzioni consensuali di separazione personale, di cessazione degli effetti civili o di scioglimento del matrimonio, di modifica delle condizioni di separazione o di divorzio", il secondo "Separazione consensuale, richiesta congiunta di scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio e modifica delle condizioni di separazione o di divorzio innanzi all'ufficiale dello stato civile". In particolare, l'ufficiale di stato civile riceve accordi relativi a soluzioni consensuali di separazione personale, cessazione effetti civili o scioglimento del matrimonio, di modifica delle condizioni di separazione o di divorzio. Tali accordi producono gli effetti degli analoghi provvedimenti giudiziali, pertanto rilevano anche ai fini dei tributi locali che vi si ricollegano (IMU e TASI). Si segnala inoltre l'art. 16, riguardante "Modifiche alla legge 7 ottobre 1969, n. 742 e riduzione delle ferie dei magistrati e degli avvocati e procuratori dello Stato", che riduce dal 2015 il periodo di sospensione feriale dei termini processuali dal 6 al 31 agosto (attualmente fissati dal 1 agosto al 15 settembre). Si evidenzia che la norma è stata già impugnata e rimessa alla valutazione della Corte Costituzionale, perché produrrebbe una discriminazione tra i dipendenti pubblici e i magistrati (che faranno meno di 30 giorni di ferie), nonché per mancanza dei presupposti di necessità ed urgenza (Gip presso il Tribunale di Ragusa ordinanza del 23/9/2014).

Sulla Gazzetta Ufficiale del 12 settembre scorso è stato inoltre pubblicato il **decreto-legge 12 settembre 2014, n. 133** avente ad oggetto "*Misure urgenti per l'apertura dei cantieri, la realizzazione delle opere pubbliche, la digitalizzazione del Paese, la semplificazione burocratica, l'emergenza del dissesto idrogeologico e per la ripresa delle attività produttive*" (c.d. Sblocca Italia), in vigore dal 13/9/2014. In ordine alle disposizioni riguardanti la fiscalità locale, il decreto-legge 133/2014 ha stanziato quasi 50 milioni per la modifica della perdita del gettito IMU fabbricati D (stimati in 170 Milioni dall'ANCI). Ciò comporta una nuova revisione in aumento sul fondo di solidarietà comunale (FSC) con le modifiche annunciate. Si segnala inoltre l'art. 24, riguardante "Misure di agevolazione della partecipazione delle comunità locali in materia di tutela e valorizzazione del territorio particolare", che di fatto introduce una fattispecie di **riduzioni o esenzioni di tributi locali**: *"I Comuni possono definire i criteri e le condizioni per la realizzazione di interventi su progetti presentati da cittadini singoli e associati, purché individuati in relazione al territorio da riqualificare. Gli interventi possono riguardare la pulizia, la manutenzione, l'abbellimento di aree verdi, piazze o strade ed in genere la valorizzazione di una limitata zona del territorio urbano o extraurbano. In relazione alla tipologia dei predetti interventi i Comuni possono deliberare riduzioni o esenzioni di tributi inerenti al tipo di attività posta in essere. L'esenzione è concessa per un periodo limitato, per specifici tributi e per attività individuate dai Comuni, in ragione dell'esercizio sussidiario dell'attività posta in essere.* "

ANCI 3/10/2014: correttivi necessari e urgenti, ecco alcune proposte dei Comuni

E' necessario e urgente trovare soluzione, con interventi normativi e correttivi, ad alcune forti criticità in tema di finanza locale. Lo sottolinea l'ANCI, che ha predisposto una serie di emendamenti che

potrebbero essere recepiti nello Sblocca Italia o, in alternativa, adottati dal Governo con un decreto urgente.
Le principali richieste dell'Associazione dei Comuni, tra le altre, riguardano soprattutto questioni relative a Imu, Tasi e Patto di stabilità. In particolare, viene proposto di ripartire su base triennale (2014-2016) il recupero di 142 milioni di euro a carico di 2700 Comuni, derivante dalla revisione dell'Imu del 2013. L'ANCI fa notare che la diluizione in tre anni della quota e' ''indispensabile per evitare scompensi in numerosi Comuni nella gestione 2014''.
Riguardo poi la Tasi, i Comuni chiedono che vengano rese effettive anche le deliberazioni sulle aliquote successive alla scadenza del 10 settembre e pubblicate dal Mef fino al 5 ottobre. Il tutto in considerazione delle difficoltà per molti Comuni generate dalla proroga dei bilanci al 30 settembre e dalle oggettive difficoltà di trasmissione dei dati, indipendenti dalla volontà degli amministratori e non riconducibili all'operato degli uffici comunali.
Infine, e relativamente al sistema sanzionatorio sul rispetto del Patto di Stabilità, l'ANCI chiede di ''riformulare in maniera sostenibile la sanzione di carattere finanziario per il mancato rispetto del Patto di stabilità 2013, ponendo un limite massimo pari al 3% dell'entrata corrente dell'ente inadempiente''. Le acquisizioni di liquidità da parte dei Comuni per l'estinzione di debiti pregressi, sottolineano i Comuni ''hanno spesso comportato errori nella formulazione della richiesta o concessioni di liquidità senza un corrispondente ampliamento degli spazi finanziari concessi''.
Da eliminare in toto, poi, le sanzioni per i ritardi di comunicazione della certificazione del saldo ai fini del rispetto del Patto: ''L'incertezza normativa tra il 2013 e il 2014 - spiega l'ANCI - ha reso complessa l'attività di ricognizione e certificazione delle risorse a bilancio, rendendo impossibile per molti Comuni, che hanno comunque rispettato i limiti imposti dal Patto di stabilità, procedere alla certificazione del saldo entro le scadenze imposte''.

MEF 3/10/2014: pubblicato il rapporto sull'evasione fiscale - imposte evase per 91 miliardi l'anno

Ammonta mediamente a 91 miliardi l'anno l'importo delle principali imposte evase. La stima del cosiddetto 'tax gap' è contenuta nel Rapporto sull'evasione fiscale che il Ministro dell'economia e delle finanze, Pier Carlo Padoan, ha illustrato al Consiglio dei Ministri per essere poi presentato in Parlamento. Nel Rapporto, previsto dal d.l. n. 66/2014, sono dettagliate le diverse tipologie evasive e gli strumenti di contrasto. Particolare rilievo al fine di una efficace lotta all'evasione viene attribuito alle sinergie operative tra le diverse 'anime' dell'Amministrazione fiscale, all'utilizzo sinergico delle banche dati e alla diffusione di strumenti di pagamento tracciabili, della fatturazione elettronica, della trasmissione telematica dei corrispettivi. Sulla base degli indirizzi che le Camere esprimeranno il Governo definirà un programma di ulteriori interventi per implementare l'azione di contrasto all'evasione fiscale.
Dall'introduzione del rapporto emerge che il fenomeno dell'evasione fiscale assume nel nostro paese dimensioni molto ampie (il capitolo 1 riporta alcune valutazioni). Si impone alle istituzioni, e in primo luogo al governo, una riflessione attenta, un impegno costante, l'individuazione di obiettivi e di indirizzi di politica fiscale, la concretizzazione di azioni efficaci. L'evasione, infatti, comporta effetti economici negativi molto rilevanti, sotto diversi e importanti profili: determina effetti distorsivi sull'allocazione delle risorse e interferisce con il normale funzionamento del mercato; altera l'equità e la progressività del sistema tributario; infine, è sinergica alla corruzione e alla criminalità economico/organizzata.
In primo luogo, l'evasione fiscale costituisce un serio ostacolo alla realizzazione di un mercato pienamente concorrenziale. L'impresa che evade le imposte, infatti, riesce ad offrire i propri beni o servizi ad un prezzo più basso rispetto a quello praticato dagli operatori onesti, conquistando quote di mercato. Il mancato gettito per lo Stato si traduce poi in un inasprimento della pressione tributaria per le aziende in regola, con conseguenti, ulteriori effetti distorsivi. Contrastare l'evasione fiscale significa, quindi, tutelare le imprese sane e la loro potenzialità competitiva, incentivare l'iniziativa privata e creare condizioni più favorevoli per l'investimento interno e dall'estero. Significa, in sintesi, promuovere la crescita economica del Paese.
In secondo luogo, comportando un aumento del livello della pressione fiscale per i contribuenti che adempiono correttamente ai propri doveri fiscali, l'evasione genera iniquità sociale, mina i principi di solidarietà e legalità sui quali si fonda il "patto" tra lo Stato e i cittadini. Chi non dichiara quanto dovuto non soltanto ottiene per sé un vantaggio immediato, in termini di maggiori disponibilità finanziarie, ma

trae vantaggio dall'onestà altrui, beneficia dei servizi pubblici finanziati dai contribuenti che ottemperano ai propri doveri tributari e può ottenere l'accesso ad agevolazioni e a servizi sociali originariamente previsti per i meno abbienti, negandone la fruizione agli effettivi destinatari.
In terzo luogo, l'evasione fiscale è strettamente connessa alla corruzione e alle attività della criminalità economico/organizzata. Come affermato dal Segretario generale dell'ONU, la corruzione "costituisce una minaccia allo sviluppo, alla democrazia e alla stabilità, distorce i mercati, frena la crescita economica, scoraggia gli investimenti esteri, erode il servizio pubblico e la fiducia nei funzionari pubblici".

Ministero Interno - Finanza Locale: comunicato del 2/10/2014 - Chiarimenti pagamento del 18 settembre 2014 per fondo di solidarietà

Con comunicato del 2 ottobre 2014 il Ministero dell'Interno rende noto che in data 18 settembre 2014, come previsto dall'articolo 43, comma 4, del DL 133/2014 si è provveduto all'erogazione di un ulteriore acconto, pari al 66 per cento, di quanto comunicato sul sito internet di questo Ministero, detratte le somme già erogate a titolo di acconto.
Al riguardo il Viminale precisa che, come previsto dallo stesso DL 133/2014 in sede di pagamento si è provveduto al recupero di:
- Recupero anticipazione TASI (articolo 1 DL 10 giugno 2014, n.88),
- Recupero riduzione AGES (per ulteriori notizie è possibile scrivere a: protocollo.albosegretari@pec.interno.it);
- Recupero per altre regolazioni contabili;
- Recupero detrazione trasferimento contributi a favore ARAN;
- Recupero per ICI fabbricati categoria "D";
- Recupero per ICI rurale;
- Recupero per mobilità;
- Recupero alimentazione Fondo solidarietà comunale;
- Recupero Fondo di Rotazione.

Tali recuperi sono visualizzabili sul sito istituzionale della "Finanza Locale" alla voce "Pagamenti" cliccando su "Fondo di solidarietà" del 18 settembre 2014 www.finanzalocale.interno.it

CdM 30/9/2014: approvato il decreto legislativo sulla composizione, attribuzioni e funzionamento

Il 30 settembre scorso il Consiglio dei Ministri ha approvato in secondo esame preliminare il decreto legislativo che regola la costituzione delle nuove Commissioni censuarie che, oltre a esercitare le funzioni già previste in materia di catasto terreni e urbano, provvederanno alla validazione delle funzioni statistiche previste dal decreto legislativo attuativo della riforma del sistema estimativo del catasto dei fabbricati. Il provvedimento esaminato il 30/9/2014 ha recepito alcune indicazioni contenute nel primo parere delle Commissioni parlamentari e vi tornerà per un secondo esame; la particolare procedura aggravata è richiesta dalla legge n. 23/2014 che ha delegato il Governo a regolare la materia, in caso esso si discosti dal parere parlamentare espresso dalle Commissioni di merito.
Il testo, propedeutico alla riforma del Catasto prevista dalla delega fiscale (legge n. 23/2014), stabilisce le modalità di composizione delle commissioni censuarie e ne definisce le competenze ai fini della convalida del sistema che dovrà essere applicato a livello territoriale per la revisione della disciplina del sistema estimativo del Catasto.
Le commissioni censuarie vengono ripartite in 'locali' e 'centrale', quest'ultima con sede a Roma, articolate in sezioni (terreni, catasto urbano, catasto dei fabbricati). Tra le principali novità introdotte si segnalano l'indicazione del primo novembre 2014 per l'entrata in vigore del decreto e l'eliminazione del gettone di presenza ai componenti delle commissioni. Recependo alcune condizioni/osservazioni contenute nei pareri delle Commissioni parlamentari, è stato previsto il coinvolgimento delle associazioni di categoria operanti nel settore immobiliare nella designazione dei componenti le commissioni e vengono estese le incompatibilità ai membri del governo e delle giunte regionali e comunali.

MEF comunicato stampa del 30/9/2014: contenzioso tributario in calo del 17% nel secondo trimestre 2014, diminuiscono i ricorsi (-23,9%), aumentano gli appelli (+9,7%)

Con comunicato stampa del 30/9/2014 il Dipartimento delle Finanze rende noto che nel periodo aprile–giugno 2014 le controversie di carattere tributario pervenute complessivamente, in entrambi i gradi di giudizio, sono state 63.573, facendo registrare una diminuzione del contenzioso del 17% (pari a -13.007 controversie), rispetto al secondo trimestre del 2013.

Nello stesso periodo le controversie definite sono state complessivamente 81.613, con una riduzione delle decisioni pari al 4,5% (-3.854 cause) rispetto al 2013, mentre quelle ancora pendenti alla fine del secondo trimestre 2014 sono risultate 610.154, facendo rilevare un decremento del 9,4% (-63.681 ricorsi), rispetto al 30 giugno 2013.

Analizzando i singoli gradi di giudizio il MEF osserva che, nel trimestre in esame, presso le Commissioni tributarie provinciali (CTP), i ricorsi di primo grado presentati sono stati 46.228, evidenziando un calo tendenziale del 23,9%, mentre quelli definiti, pari a 66.725, sono diminuiti del 2,5%, rispetto all'analogo periodo dell'anno 2013.

Presso le Commissioni tributarie regionali (CTR), nel secondo grado di giudizio, invece, gli appelli pervenuti nel secondo trimestre del 2014 sono stati 17.345, segnando un incremento del 9,7%, rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente, mentre quelli definiti sono stati 14.888, facendo registrare una diminuzione tendenziale del 12,5%.

Nelle CTP, nel periodo in esame, la percentuale di giudizi completamente favorevoli all'Ente impositore è corrisposta al 45%, per un valore complessivo di 2.613,19 milioni di euro, mentre quella di giudizi completamente favorevoli al contribuente è stata pari al 31%, per un valore di 1.629,66 milioni di euro.

Nelle CTR, invece, la percentuale di cause concluse in modo del tutto favorevole all'Ente impositore è stata circa del 46%, per un valore complessivo pari a 1.558,48 milioni di euro, mentre quella di giudizi completamente positivi nei confronti del contribuente è stata pari al 39%, ammontando complessivamente a 1.342,05 milioni di euro.

Tutte le statistiche e le analisi dei dati del contenzioso tributario sono disponibili sul sito internet del Dipartimento delle Finanze.

Commissione Parlamentare Federalismo Fiscale 25/9/2014: audizione direttore Agenzia Entrate

Lo scorso 25 settembre si è tenuta presso la Commissione Parlamentare per l'attuazione del Federalismo Fiscale l'audizione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate sulle prospettive del federalismo fiscale.

Durante l'audizione sono stati toccati quattro temi principali. Il primo, riguardante la **partecipazione dei comuni all'accertamento dei tributi statali**, che ha visto consolidarsi sempre più la collaborazione tra i Comuni e l'Agenzia delle Entrate. Al fine di rendere uniforme su tutto il territorio nazionale il processo di partecipazione dei Comuni all'accertamento dei tributi statali, l'Agenzia si concentrerà prevalentemente sulla formazione, sull'aggiornamento e l'evoluzione delle *best practices* e sulla predisposizione e diffusione di specifici percorsi metodologici, che permetteranno ai Comuni di trasmettere segnalazioni qualificate di qualità e in numero compatibile con le capacità operative delle Direzioni provinciali dell'Agenzia e dei Reparti della Guardia di Finanza. D'altra parte, con specifico riferimento al processo di partecipazione all'accertamento dei tributi statali, i numeri confermano di aver intrapreso la direzione giusta: la collaborazione Agenzia/Comuni è concreta, anche se non uniformemente sviluppata su tutto il territorio nazionale. Sono state oltre 66.000 le segnalazioni trasmesse da oltre 900 Comuni dal febbraio 2009 all'agosto 2014. Di queste, quasi 12.000 sono state già trasfuse in atti di accertamento, con oltre 226 milioni di maggiore imposta accertata. Tra i Comuni più attivi su questo fronte spiccano quelli delle regioni del Centro-Nord (Emilia Romagna, Lombardia, Liguria, Piemonte, Toscana, Veneto, Marche e Umbria) mentre il processo stenta a decollare nelle regioni meridionali, ad eccezione della Calabria. Segnali confortanti arrivano dalla Sicilia, grazie anche alla Legge regionale n. 5/2014 (art. 5, comma 1) con cui la Regione Siciliana – che ricordiamo essere a Statuto speciale - ha devoluto la quota incentivante del 100% dei maggiori tributi accertati dall'Agenzia delle Entrate a seguito delle segnalazioni trasmesse dai Comuni siciliani. Quasi la metà delle segnalazioni comunali, come è facile immaginare, riguardano fenomeni evasivi legati al patrimonio immobiliare e consentono: all'Agenzia delle Entrate di effettuare recuperi ai fini delle imposte dirette, dell'Iva, delle imposte di registro, ipotecarie e catastali; ai Comuni, di effettuare - nell'immediato - recuperi di somme evase ai fini Imu, Tari

e Tasi, nonché di ottenere - a regime - un aumento della *compliance* dichiarativa dei propri cittadini sui tributi locali. Gli altri ambiti su cui si sono concentrate le segnalazioni comunali sono quello relativi all'individuazione dei beni indice di capacità contributiva, quello riguardante le fittizie residenze all'estero e quello riferito alle finte attività non profit. Il diretto dell'Agenzia delle Entrate ricorda che il D.Lgs. n. 23 del 2011 ha innalzato al 50% la quota di compartecipazione al gettito derivante dall'accertamento dei tributi statali a seguito di segnalazioni comunali e, successivamente, il Decreto legge n. 138 del 2011 ha portato tale quota al 100% per il solo triennio 2012-2014: pertanto, salvo interventi legislativi specifici, a partire dall'1 gennaio 2015 la quota di compartecipazione tornerà ad attestarsi al 50%.
Il secondo argomento trattato durante l'audizione riguarda le **convenzioni per la gestione di IRAP e addizionale regionale all'IRPEF**. Dalla sua nascita, l'Agenzia ha fornito alle Regioni e agli Enti locali la propria competenza e le proprie strutture stipulando specifiche convenzioni per la gestione dei tributi di questi Enti. Per quanto riguarda la gestione tecnico-operativa delle imposte regionali l'affidamento all'Agenzia consente non solo di amministrare efficientemente il tributo, garantendo l'uniformità dei rapporti con il contribuente, ma anche di rispettare gli ambiti di autonomia riconosciuti dalle norme.
Il terzo tema riguarda **la riscossione coattiva degli enti pubblici territoriali**. Sul punto il direttore dell'Agenzia delle Entrate evidenzia che ci troviamo di fronte a un quadro normativo complesso e disarmonico. Non a caso, è intervenuta la legge delega fiscale, anche al fine di rivedere e semplificare il quadro normativo. Per quanto non abbia competenze dirette in materia, occupandosi, tramite Equitalia della sola riscossione nazionale, l'Agenzia delle Entrate è molto interessata all'individuazione di un modello di riscossione degli Enti locali centrato sulla chiarezza e sulla trasparenza per i contribuenti che sappia anche tenere in considerazione le ripercussioni sull'assetto organizzativo del Gruppo Equitalia. Quest'ultimo, in base alle attuali norme, non si occuperà più della riscossione locale a partire dal 2015.
La legge delega, infatti, intende attribuire agli Enti locali il servizio della riscossione delle loro entrate, con l'obiettivo di ottenere, da un lato, controlli più stringenti, e dall'altro, un corretto e regolare afflusso delle entrate, anche a garanzia dei contribuenti.
Le nuove norme, tra l'altro, delegano il Governo a trovare delle soluzioni che possano valorizzare le competenze tecniche, organizzative e specialistiche in materia di entrate degli Enti locali accumulate presso le aziende del Gruppo Equitalia. Competenze che potrebbero in questo modo - anche attraverso un riassetto organizzativo del Gruppo finalizzato a una razionale riallocazione delle risorse umane - essere messe a disposizione delle autonomie locali.
In questo quadro, è necessario individuare una strategia che permetta sia agli Enti locali sia al Gruppo Equitalia di programmare per tempo le attività e consentire un ordinato svolgimento della riscossione.
Il direttore sottolinea che l'Agenzia è disponibile a fornire le proprie competenze tecniche per individuare soluzioni che dovrebbero tendere ai seguenti risultati: previsione di un maggior coinvolgimento e responsabilità degli Enti locali nell'attività di indirizzo della riscossione coattiva delle proprie entrate (in tal senso si potrebbe modificare la composizione del Comitato di indirizzo e verifica dell'attività di riscossione coattiva inserendo anche un rappresentante degli Enti locali); conseguimento di economie di scala e di scopo per gli attuali attori della fiscalità locale, massimizzando i volumi di riscossione ed evitando duplicazioni di attività e sprechi di risorse pubbliche; individuazione della corretta riallocazione delle risorse materiali e organizzative attualmente dedicate alla riscossione delle entrate locali, a garanzia dei livelli occupazionali e dei livelli di servizio (l'esclusione del Gruppo Equitalia dall'area del recupero delle entrate locali ha evidenti impatti sull'organizzazione dello stesso, generando una significativa eccedenza di personale delle società di riscossione). Resta fermo che ogni soluzione individuata dovrà assicurare continuità all'attività di riscossione, attraverso una disciplina chiara per la sorte dei carichi già affidati ai soggetti incaricati della riscossione delle entrate locali (ci si riferisce, in particolare, alla disciplina degli eventuali residui di gestione e all'obsoleto regime dell'inesigibilità delle somme affidate in riscossione non riscosse che, come per la riscossione nazionale, necessiterebbe di una profonda revisione), così da evitare ogni incertezza e, quindi, potenziale contenzioso.
L'ultimo tema trattato riguarda i **fabbisogni standard per gli enti locali**, che rappresentano il peso specifico di ogni Ente locale in termini di fabbisogno finanziario. Essi, infatti, sintetizzano in un coefficiente di riparto i fattori di domanda e offerta, estranei alle scelte discrezionali degli amministratori locali, che meglio spiegano i differenziali di costo e di bisogno lungo il territorio nazionale. La scelta di affidare la determinazione dei fabbisogni standard a un organo tecnico come la Sose risponde compiutamente alle linee guida dettate dell'Ocse in termini di modello di governance più coerente per la gestione delle relazioni intergovernative. La rilevazione dei dati attraverso l'utilizzo dei questionari, oltre

a consolidare un importante patrimonio informativo e a conferire un alto indice di robustezza e affidabilità alle stime elaborate, rappresenta una straordinaria novità nel panorama internazionale delle tecniche di calcolo dei fabbisogni standard. La validità del modello elaborato da Sose, infatti, è stata riconosciuta anche in contesti internazionali, come in occasione del convegno International tax dialogue del dicembre 2013. Il calcolo dei fabbisogni standard rappresenta il primo e imprescindibile passo verso un nuovo sistema perequativo non più legato al criterio della spesa storica, che si è rilevato una fonte di iniquità nella distribuzione delle risorse e una causa di inefficienza nella gestione della spesa da parte dei governi locali. Già a partire dal 2015, sulla base del fabbisogno standard e della capacità fiscale standard di ogni singolo Ente locale, sarà possibile individuare, in modo equo e tenendo conto delle reali necessità e possibilità, una corretta ripartizione del Fondo di solidarietà.

Interrogazione 24/9/2014: destinazione del maggior gettito derivante dall'addizionale dello 0,8 per mille della TASI alla riduzione del carico fiscale sulle categorie più deboli.

Il 24/9/2014 in Commissione Finanze della Camera il Vice Ministro Luigi Casero ha risposto all'interrogazione n. 5-03618 Paglia avente ad oggetto "Vigilanza circa la destinazione del maggior gettito derivante dall'addizionale dello 0,8 per mille della TASI alla riduzione del carico fiscale sulle categorie più deboli. Si riporta il testo della risposta.

L'Onorevole interrogante chiede se il Governo sia in grado di riferire al Parlamento i risultati dell'attività di vigilanza diretta a conoscere se i comuni abbiano destinato « la totalità del maggior gettito garantito dall'addizionale a riduzioni del carico fiscale sulle categorie più deboli ».

Al riguardo, il Dipartimento delle Finanze riferisce che si sono appena concluse le fasi della trasmissione e della pubblicazione sul sito internet delle delibere TASI, per cui non è stato possibile, allo stato attuale, monitorare l'operato dei comuni circa la richiesta in esame.

In proposito, il Dipartimento rileva che l'unica attività che, in ogni caso, può svolgere, non avendo un potere di vigilanza in senso stretto nei confronti dei comuni, è quella relativa all'esame dei regolamenti e delle deliberazioni che hanno previsto la maggiorazione della TASI fino allo 0,8 per mille, per verificare se contestualmente sono state introdotte le misure di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del decreto-legge n. 16 del 2014, vale a dire le « detrazioni d'imposta o altre misure, tali da generare effetti sul carico di imposta TASI equivalenti o inferiori a quelli determinatisi con riferimento all'IMU relativamente alla stessa tipologia di immobili, anche tenendo conto di quanto previsto dall'articolo 13 del citato decreto-legge n. 201 del 2011 ».

Infine, il Dipartimento rileva che la suddetta attività di vigilanza deve essere rivolta, secondo quanto auspicato dall'interrogante, a verificare se il gettito derivante da tale maggiorazione sia stato destinato a finanziare « riduzioni del carico fiscale sulle categorie più deboli ». A tale proposito, occorre sottolineare che la norma non prevede questa condizione e che, pertanto, l'attività richiesta non può avere questa specifica finalità.

L'interrogante, nel premettere come consideri erroneo dare per scontato che le detrazioni tributarie vadano sempre a vantaggio delle categorie più deboli, ritiene comunque particolarmente serio il tema dell'effettiva vigilanza sull'utilizzo che i comuni fanno delle maggiori entrate derivanti dall'applicazione dell'incremento dello 0,8 per mille dell'aliquota TASI prevista dall'articolo 1, comma 1, lettera a), del decreto – legge n. 16 del 2014, come confermato dallo stesso tenore letterale delle norma richiamata, la quale esplicitamente condiziona l'incremento al finanziamento di detrazioni dall'imposta. In tale contesto, qualora si evidenziasse la carenza di ogni strumento per effettuare una vigilanza reale su tali scelte dei comuni, ritiene che il Governo dovrebbe attivarsi al più presto per colmare tale lacuna, che riguarderebbe una tematica di grande rilevanza per i cittadini, impegnandosi a predisporre le necessarie forme di controllo, le quali dovrebbero necessariamente avere natura sostanziale e non limitarsi ad un'analisi formale dei regolamenti deliberati dai diversi enti locali in materia di TASI.

Il presidente della Commissione, in merito alla questione affrontata dall'interrogazione, segnala come, al momento, risulti che l'88 per cento dei comuni applicherà un'aliquota TASI superiore all'aliquota *standard* e che i due terzi dei comuni non hanno previsto alcuna forma di detrazione dall'imposta. Ricorda inoltre di aver prospettato tale problematica già in occasione dell'esame del decreto – legge n. 16 del 2014, che ha introdotto la possibilità per i comuni di innalzare l'aliquota massima TASI di un ulteriore 0,8 per mille rispetto al tetto del 10,6 per mille, presentando egli stesso alcuni emendamenti che intendevano vincolare i comuni ad utilizzare integralmente il gettito dell'addizionale per il finanziamento delle

detrazioni sulla stessa TASI, ovvero obbligare i comuni medesimi ad allegare al proprio bilancio consuntivo un prospetto nel quale indicare analiticamente le maggiori entrate riscosse dall'ente locale a fronte dell'incremento, nonché le modalità attraverso cui tali risorse fossero state destinate alle detrazioni dalla TASI. Rileva quindi come la situazione prospettata dalla risposta confermi le preoccupazioni da lui espresse in quell'occasione.
Il Viceministro, anche alla luce degli spunti forniti dall'interrogazione, dichiara l'intenzione del Governo di approfondire la questione, al fine di verificare se sia possibile per l'Esecutivo attivare misure volte a rafforzare l'attività di vigilanza sull'applicazione della normativa relativa all'incremento dell'aliquota TASI da parte dei Comuni.

Agenzia delle Entrate circolare n. 27/E del 19/9/2014: modalità di presentazione del modello F24 a decorrere dal 1° ottobre 2014

Con la circolare n. 27/E del 19/9/2014 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito le modalità di presentazione delle deleghe di pagamento F24 a decorrere dal 1° ottobre 2014 ai sensi dell'arti. 11, comma 2, del decreto legge 24 aprile 2014, n. 66 convertito, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89.
Per effetto delle disposizioni normative introdotte, a decorrere dal 1° ottobre 2014:
a) i modelli F24 a saldo zero potranno essere presentati esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate: direttamente dal contribuente, utilizzando i servizi "F24 web" o "F24 online" dell'Agenzia delle entrate, attraverso i canali telematici *Fisconline* o *Entratel*; per il tramite di un intermediario abilitato ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 (professionisti, CAF, associazioni sindacali di categoria tra imprenditori, etc.), che può trasmettere telematicamente le deleghe F24 in nome e per conto degli assistiti avvalendosi del servizio "F24 cumulativo", disciplinato da apposita convenzione con l'Agenzia delle entrate, e del servizio "F24 addebito unico" di cui al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 giugno 2007;
b) i modelli F24 contenenti crediti utilizzati in compensazione, con saldo finale maggiore di zero, oppure i modelli F24 con saldo superiore a 1.000,00 euro (a prescindere dalla presenza di crediti utilizzati in compensazione), potranno essere presentati esclusivamente per via telematica: mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate sopra richiamati; mediante i servizi di *internet banking* messi a disposizione dagli intermediari della riscossione convenzionati con l'Agenzia ai sensi dell'art. 19 del decreto legislativo 9 luglio 1997 n. 241 e dell'art. 1 del decreto legislativo 22 febbraio 1999, n. 37 (banche, Poste Italiane e Agenti della riscossione, prestatori di servizi di pagamento).
L'Agenzia delle Entrate chiarisce inoltre che i suddetti obblighi si aggiungono a quelli già vigenti nell'ordinamento sulla stessa materia. In particolare, per i soggetti titolari di partita IVA restano applicabili anche le disposizioni di cui all'art. 37, commi 49 e 49-bis, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 luglio 2006, n. 248, recanti rispettivamente l'obbligo di utilizzare: modalità di pagamento esclusivamente telematiche per il versamento di imposte, contributi e premi di cui all'articolo 17, comma 2 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 nonché delle entrate spettanti agli enti e alle casse previdenziali di cui all'articolo 28, comma 1, del medesimo decreto legislativo n. 241 del 1997; esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, per effettuare la compensazione, tramite modello F24, del credito IVA annuale o relativo a periodi inferiori all'anno, per importi superiori a 5.000,00 euro annui.
Tali soggetti, pertanto, per effetto delle nuove disposizioni normative introdotte, sono tenuti ad utilizzare esclusivamente le modalità telematiche messe a disposizione dall'Agenzia per la presentazione del modello F24 in tutti i casi di delega con saldo finale pari a zero, ferma restando la possibilità di utilizzare anche i servizi telematici resi disponibili dagli intermediari della riscossione convenzionati per la presentazione del modello F24 con saldo maggiore di zero.
L'agenzia chiarisce inoltre i casi in cui è possibile utilizzare il modello F24 cartaceo, i cui versamenti potranno continuare a essere effettuati, presso gli sportelli degli intermediari della riscossione convenzionati con l'Agenzia ai sensi dell'art. 19 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 e dell'art. 1 del decreto legislativo 22 febbraio 1999, n. 37 (Banche, Poste Italiane e agenti della riscossione), dai soggetti non titolari di partita IVA, nel caso in cui debbano versare, senza utilizzo di crediti in compensazione, somme per un importo totale pari o inferiore a 1.000,00 euro. La presentazione del modello F24 in forma cartacea è, inoltre, ammessa nei seguenti casi particolari: F24 precompilati

dall'ente impositore, versamenti rateali in corso, utilizzo di crediti d'imposta fruibili in compensazione esclusivamente presso gli agenti della riscossione.
Con riferimento, infine, ai versamenti dovuti da contribuenti oggettivamente impossibilitati a detenere un conto corrente l'Agenzia delle Entrate precisa che: a) i modelli F24 con saldo superiore a 1.000,00 euro, senza l'utilizzo di crediti in compensazione, potranno essere inviati telematicamente rivolgendosi ad un intermediario abilitato a Entratel ex articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, disponibile all'addebito del pagamento sul proprio conto corrente, ovvero ad intermediari della riscossione che consentono di presentare il modello F24 con modalità telematiche anche a soggetti non titolari di conto corrente in quanto, in tali ultimi casi, il pagamento è eseguito con modalità diverse rispetto all'addebito in conto, ad esempio tramite addebito di carte prepagate. In via residuale, nel caso in cui non fossero disponibili tali canali, potrà essere utilizzato anche il modello F24 cartaceo; b) i modelli F24 contenenti crediti utilizzati in compensazione, con saldo finale maggiore di zero, potranno essere presentati con le modalità telematiche richiamate alla precedente lettera a). In via residuale, nel caso in cui non fossero disponibili tali canali, potrà essere presentato, esclusivamente tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, un modello F24 a saldo zero nel quale compensare il totale dei crediti a disposizione con una parte del debito da versare; il versamento del restante debito potrà essere effettuato anche con modello F24 cartaceo.

Consiglio di Stato sentenza n. 4599 del 10/9/2014: affidamento di servizi pubblici locali
Con la sentenza n. 4599 del 10/9/2014 il Consiglio di Stato ha chiarito - così come affermato dalla Corte costituzionale (cfr. Corte Cost., sentenza 20 luglio 2012, n. 199) - che i servizi pubblici locali di rilevanza economica possono essere gestiti indifferentemente mediante il mercato (ossia individuando all'esito di una gara ad evidenza pubblica il soggetto affidatario) ovvero attraverso il c.d. partenariato pubblico-privato (ossia per mezzo di una società mista e quindi con una 'gara a doppio oggetto' per la scelta del socio o poi per la gestione del servizio), ovvero attraverso l'affidamento diretto, *in house*, senza previa gara, ad un soggetto che solo formalmente è diverso dall'ente, ma ne che sostituisce sostanzialmente un diretto strumento operativo, ricorrendo in capo a quest'ultimo i requisiti della totale partecipazione pubblica, del controllo (sulla società affidataria) 'analogo' (a quello che l'ente affidante esercita sui propri servizi) e della realizzazione, da parte della società affidataria, della parte più importante della sua attività con l'ente o gli enti che la controllano.
Invero l'affidamento diretto, *in house* - lungi dal configurarsi come un'ipotesi eccezionale e residuale di gestione dei servizi pubblici locale – costituisce invece una delle (tre) normali forme organizzative delle stesse, con la conseguenza che la decisione di un ente in ordine alla concreta gestione dei servizi pubblici locali, ivi compresa quella di avvalersi dell'affidamento diretto, in house (sempre che ne ricorrano tutti i requisiti delineatisi per effetto della normativa comunitaria e della relativa giurisprudenza), costituisce frutto di una scelta ampiamente discrezionale, che deve essere adeguatamente motivata circa le ragioni di fatto e di convenienza che la giustificano e che, come tale, sfugge al sindacato di legittimità del giudice amministrativo, salvo che non sia manifestamente inficiata da illogicità, irragionevolezza, irrazionalità ed arbitrarietà ovvero non sia fondata su di un altrettanto macroscopico travisamento dei fatti (cfr. Cons. Stato, sez. V, 30 settembre 2013, n. 4832; sez. VI, 11 febbraio 2013, n. 762).

TAR Lazio sentenza n. 8914 dell'11/8/2014: COSAP sottoservizi - reti di comunicazione elettronica
Con la sentenza n. 8914 dell'11 agosto 2014 il TAR Lazio si è pronunciato in merito all'applicazione della COSAP per l'occupazione di suolo pubblico effettuata con scavi stradali e per la posa di canalizzazione del sottosuolo.
In particolare il comune fonda le richieste di pagamento per l'occupazione temporanea di suolo pubblico sull'art. 18, comma 9, del regolamento Cosap e, tuttavia, il regolamento violerebbe l'articolo 93, comma 2, del codice delle comunicazioni elettroniche, in base al quale, il canone di occupazione delle aree pubbliche per l'esecuzione delle opere previste dal codice è "calcolato secondo quanto previsto dal comma 2, lettere e) ed A" dell'art. 63 del d. lgs. n. 446 del 1997" nella parte in cui le predette norme prevedono agevolazioni per le occupazioni temporanee mentre, invece, le dette agevolazioni non sono previste nei regolamenti per le occupazioni della tipologia che interessa né, comunque, l'importo da

corrispondere a titolo di occupazione temporanea avrebbe potuto essere uguale all'occupazione permanente.
Inoltre vi sarebbe un'illegittimità dell'articolo 18, comma 8 del regolamento il quale avrebbe dovuto riconoscere all'operatore che occupa temporaneamente il suolo pubblico per installare reti di telecomunicazione le stesse agevolazioni previste dal successivo articolo 19 per le occupazioni per finalità di particolare interesse pubblico.
La prima questione che affronta il TAR è se sia legittima la previsione, oltre che di un canone per l'occupazione permanente, anche di un canone per l'occupazione temporanea. Sul punto i giudici amministrativi evidenzia che l'art. 93 del codice delle comunicazioni richiama espressamente l'articolo 63 del d.lgs. n. 446 del 1996, senza alcuna esclusione ma con la sola specificazione del richiamo alla lett. e) del predetto. Pertanto ne consegue che il canone di cui al predetto articolo 93 ricomprende non solo il canone per l'occupazione permanente ma anche il canone per l'occupazione temporanea; e, infatti, l'articolo 63 individua espressamente entrambe le diverse tipologie di occupazione di cui in precedenza e, pertanto, l'articolo 93 deve essere inteso come riferito ad entrambe le predette tipologie. Da ciò consegue indubbiamente l'esistenza della necessaria copertura legislativa a supporto dell'imposizione di un canone per l'occupazione temporanea ai fini dell'effettuazione dei lavori di scavo e posa dei cavi.
L'articolo 93, tuttavia, puntualizzava ulteriormente, nel testo in vigore alla data di adozione dei provvedimenti impugnati, che il canone di cui all'articolo 63 deve essere "calcolato secondo quanto previsto dal comma 2, lettera e), del medesimo articolo"; il detto secondo comma è stato successivamente modificato nel corso dell'anno 2012 nel senso del richiamo dopo la lett. e) anche della lett. f) di cui al secondo comma dell'articolo 63 richiamato, il quale richiede la "previsione per le occupazioni permanenti, realizzate con cavi, condutture, impianti o con qualsiasi altro manufatto da aziende di erogazione dei pubblici servizi e da quelle esercenti attività strumentali ai servizi medesimi, di un canone determinato forfetariamente come segue …".
Per quanto attiene, alle reti di comunicazione elettronica è evidente che le stesse non possono se non rientrare nell'ambito del campo di applicazione di cui alla predetta lett. e) non solo sulla base dello specifico richiamo testuale di cui all'articolo 93 ma anche e soprattutto in virtù della qualificazione normativa delle stesse in termini di opere di pubblica utilità ai sensi dell'articolo 90 del codice delle comunicazioni nonché in termini di opere di urbanizzazione secondaria ai sensi dell'articolo 84, comma 3, del d.lgs. n. 259 del 2003.
E, dal confronto tra le due lettere richiamate e) ed f) dell'articolo 63, emerge che, mentre per le occupazione permanenti, il canone, che deve essere pagato annualmente, è quantificato secondo parametri fissi predeterminati in sede legislativa evidentemente agevolativi, invece, per le occupazione temporanee, l'agevolazione, ai sensi della lett. e), deve essere disposta da parte della stessa amministrazione comunale, senza una preventiva quantificazione e delimitazione della stessa, lasciandosi, pertanto, alla valutazione discrezionale dell'ente locale la determinazione al riguardo. E, tuttavia, alla luce del disposto della relativa norma è evidente che la previsione dell'agevolazione importi per l'amministrazione comunale un obbligo di provvedere al riguardo.
Si tratta, allora, di verificare se ed in quali termini l'amministrazione comunale abbia provveduto al riguardo in aderenza ai dati normativi di cui in precedenza. L'articolo 7 del regolamento scavi dispone che il rilascio dell'autorizzazione è subordinato al versamento di una somma corrispondente all'importo del canone di occupazione temporanea del suolo pubblico (COSAP), mentre il precedente articolo 6 dispone che "La presentazione della domanda comporta l'implicita accettazione, da parte della richiedente, di tutte le clausole contenute nel Regolamento".
L'articolo 4, comma 4, del regolamento COSAP dispone che "Il completamento dell'istruttoria è comunicato al richiedente, tramite raccomandata postale con avviso di ricevimento, anche ai fini del pagamento del canone cui è condizionato il rilascio della concessione."; il successivo articolo 18, comma 9, dispone che "per le occupazioni temporanee, realizzate dalle aziende di cui al comma precedente ai fini dell'esercizio dei pubblici servizi, il canone è determinato per metro lineare di strada occupata, in base alla tariffa e con appositi coefficienti moltiplicatori secondo le fasce di larghezza degli scavi e delle zone di rispetto. Il canone è commisurato all'entità dell'occupazione indicata nel progetto, depositato per l'autorizzazione allo scavo del suolo. Per le occupazioni temporanee, relative alle attività strumentali di cantiere delle suddette agenzie, il canone è determinato, in base alla tariffa, per metro quadrato di area data in consegna.". Il comma precedente, di cui al comma 8, attiene alle "occupazioni permanenti realizzate con cavi, condutture, impianti o qualsiasi altro manufatto dalle aziende di erogazione dei

pubblici servizi e delle aziende esercenti attività strumentali agli stessi servizi.”. L’articolo 17, invece, al comma 1, dispone che “Il canone è determinato sulla base della tariffa e dei coefficienti moltiplicatori indicati nella tabella, allegato C), che costituisce parte integrante del presente regolamento….I coefficienti moltiplicatori sono stabiliti per specifiche attività, anche in relazione alle modalità di occupazione …”. E l’allegato C) nella parte relativa al “canone per le occupazioni temporanee di spazi ed aree pubbliche”, prevede espressamente, al n. 6 le “occupazioni di qualsiasi natura di suolo, soprassuolo e sottosuolo pubblico realizzate ai fini della posa di condutture, cavi, impianti in genere, di larghezza da due metri e rispettive aree di cantiere”; prevede, altresì, due autonomi coefficienti moltiplicatori dell’1.8 di cui il primo per le “occupazioni di suolo pubblico di durata superiore ai 90 gg” e il secondo per le “occupazioni di suolo pubblico di larghezza superiore a 2 metri”.
Avendo a riferimento l’allegato in questione è evidente come l’amministrazione abbia preso a riferimento quale criterio di calcolo la tariffa di cui al n. 6 riferita alla IV categoria che è appunto indicata in euro 1,11 per la tariffa normale. Tuttavia dall’esame delle tariffe, riferite alle diverse categorie, è agevole rilevare che le tariffe di cui al richiamato n. 6 sono indubbiamente superiori a quelle relative alle occupazione di qualsiasi natura di cui al n. 1 e, addirittura, delle occupazioni di cui ai restanti nn. 2-5 e 7.
Non può, pertanto, ritenersi che, effettivamente, le agevolazioni di cui alla lett. e) dell’articolo 63 siano state introdotte nel predetto regolamento anche nella versione del 2005 ed ancora in quella del 2006, ove la tabella C) è stata sostituita dalla tabella D), successive all’entrata in vigore del codice delle comunicazioni.
Sotto il predetto profilo la censura di cui al ricorso introduttivo sarebbe fondata con la conseguenza che il regolamento comunale COSAP, limitatamente alle tariffe di cui al n. 6 dell’allegato D), dovrebbe essere annullato.

Cassazione ord. n. 16055 del 11/7/2014: al vaglio delle Sezioni Unite l’impugnabilità dell’estratto di ruolo

Con ordinanza interlocutoria n. 16055 dell’11/7/2014 la VI Sezione della Cassazione sottopone al Primo Presidente l’opportunità di devolvere la controversia alle Sezioni Unite ai fini della soluzione della questione, fonte di contrasti tra le sezioni semplici, della autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo tributario che sia pervenuto a conoscenza del contribuente tramite qualsivoglia mezzo informale, in difetto o in attesa di notifica della cartella esattoriale, in applicazione del combinato disposto del d.lgs. n. 546 del 1992, artt. 2 e 19.
Sul punto la Cassazione evidenzia di aver recentemente affermato che "In tema di contenzioso tributario, l'estratto di ruolo, che è atto interno all'Amministrazione, non può essere oggetto di autonoma impugnazione, ma deve essere impugnato unitamente all'atto impositivo, notificato di regola con la cartella, in difetto non sussistendo interesse concreto e attuale ex art. 100 c.p.c., ad instaurare una lite tributaria, che non ammette azioni di accertamento negativo del tributo. Ne consegue che, nel caso in cui la CTR abbia accolto la impugnazione statuendo la non autonoma impugnazione dell'estratto di ruolo, trattandosi di questione di merito preliminare ed assorbente, l'eventuale giudicato interno formatosi sulla circostanza della inesistenza o mancanza di notifica della cartella è da ritenersi irrilevante, in quanto non preclusivo della statuizione in parola" (Cass. Sez. 5^, Sentenza n. 6610 del 15/03/2013; conferme da Cass. Sez. 5^, Sentenza n. 1837 del 28/01/2010, Cass. Sez. 5^, Sentenza n. 1630 del 25/01/2008 e molte altre).
Tuttavia sulla questione si sono manifestati contrastanti avvisi delle sezioni semplici, ciascuno di essi ancorato a coerenti visioni ricostruttive di istituti di carattere generale del diritto tributario sostanziale e processuale, avvisi tra loro (almeno apparentemente) collidenti e di cui perciò è necessario provvedere ad una riduzione ad unità, onde prevenire l'insorgenza di ulteriori contrasti, peraltro amplificati dalla non sempre puntuale massimazione dei principi di diritto in relazione alla effettiva fattispecie dedotta in controversia.
Volendo limitare l'analisi all'epoca più recente (ultimi dieci anni), le sezioni semplici si sono pronunciate nel senso della non ammissibilità del ricorso contro il ruolo in almeno cinque circostanze: cfr. le sentenze nn. 6395/2014, 6610/2013, 6906/2013 139/2004 e numerose altre omogenee a quest'ultima.
Tuttavia, a ben guardare, le pronunce che ritengono ammissibile il ricorso avverso l'estratto di ruolo (laddove sia stata omessa o non ancora effettuata la notifica della cartella di pagamento), si pongono in continuità logica con tutte le altre che ritengono non tassativo l'elenco degli atti impugnabili ricavabile dal

combinato disposto di cui agli artt. 2 e 19 del d.lgs. n. 546/92, dovendosi l'impugnabilità ancorare alla natura di atto "sostanzialmente impositivo" e prodromico alla riscossione coattiva (tra le altre, S.U. n. 185/1999, S.U. n. 5776/2005, Sez. 5^, n. 18008/2006, S.U. n. 7388/2007, Sez. 5^, n. 21045/2007, Sez. 5^ n. 27385/2008, S.U. n. 2185/2009, Sez. 5^ n. 285/2010, Sez. 5^ n. 15946/2010, Sez. 5^ n. 14373/2010).
D'altronde, la questione di cui si discute merita di essere filtrata anche alla luce di un altro principio più volte espresso dalla Corte (cfr Cass. Sez. 5^, Sentenza n. 654 del 15/01/2014, in termini anche Cass. n. 2272 del 2011, Cass. n. 10445 del 2011, Cass. n. 10477 del 2008, Cass. n. 19854 del 2004) secondo il quale "la notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria", cosicchè ove l'atto (pur non notificato) sia stato impugnato dal destinatario in data antecedente alla scadenza del termine fissato dalla legge per l'esercizio del potere impositivo, deve intendersi che detta condizione di efficacia sia venuta comunque ad esistenza e che ne sia stato raggiunto lo scopo.
Alla luce delle complesse articolazioni logiche che sottostanno alle posizioni contrapposte sulla "*vexata quaestio*", appare senz'altro utile un chiarimento a tutto tondo in ordine ad una contrasto che - rivelandosi frutto di numerose divergenze a tutti i livelli di cognizione - è opportuno sia devoluto alle Sezioni Unite in modo da ottenere una pronuncia vincolante per i collegi ordinari, e che costituisca un sicuro punto di riferimento anche per coloro che debbono redigere ricorsi.
Non resta che attendere il responso delle Sezioni Unite per capire se prevarrà l'orientamento giurisprudenziale che consente al contribuente di anticipare la tutela, con il risultato di far convivere il modello del processo di annullamento di provvedimenti impositivi e quello di accertamento del rapporto volto alla determinazione dell'imposta dovuta. Si ricorda che per tale via sono stati ritenuti impugnabili fatture TIA, avvisi di pagamento Tarsu, preavvisi di fermo, avvisi bonari, eccetera.

TAR Lecce n. 1737 dell'11/7/2014: TARSU 2013 - 1.Motivazione tariffe - 2. Aumento tariffe rispetto al 2012 con risorse di bilancio - 3. Il rispetto del principio "chi inquina paga"- 4. Addizionale "Eca" soppressa dal 2013 anche per la Tarsu

Con la sentenza n. 1737 dell'11 luglio 2014 il TAR Lecce affronta diverse questioni correlate al mantenimento della Tarsu per l'anno 2013, in luogo del passaggio alla Tares.
La prima questione riguarda la motivazione delle tariffe del tributo, che per gli alberghi sono determinate in misura di gran lunga superiore a quella prevista per le abitazioni, senza un'adeguata istruttoria, diretta a verificare, in relazione alle diverse categorie di utenza, l'idoneità dei locali e delle aree tassate alla produzione di rifiuti. Il TAR ritiene fondata la censura, in quanto il comune non ha rispettato l'art. 65 comma 2 del d.lgs. n. 507/93 ("Le tariffe per ogni categoria o sottocategoria omogenea sono determinate dal comune, secondo il rapporto di copertura del costo prescelto entro i limiti di legge, moltiplicando il costo di smaltimento per unità di superficie imponibile accertata, previsto per l'anno successivo, per uno o più coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa di rifiuti") e l'art. 69, comma 2 del medesimo d.lgs. 507/93 ("Ai fini del controllo di legittimità, la deliberazione deve indicare le ragioni dei rapporti stabiliti tra le tariffe, i dati consuntivi e previsionali relativi ai costi del servizio discriminati in base alla loro classificazione economica, nonché i dati e le circostanze che hanno determinato l'aumento per la copertura minima obbligatoria del costo ovvero gli aumenti di cui al comma 3"). Sul punto il TAR osserva come non risulti, nel caso di specie, in base a quali studi, a quali indagini e ricerche, a quali risultati istruttori ovvero a quali dati di computo siano state fissate le tariffe, con particolare riferimento anche ai rapporti tra le varie categorie. La determinazione delle tariffe TARSU deve avvenire sulla base di "dati consuntivi e previsionali relativi ai costi del servizio discriminati in base alla loro classificazione economica" e non sulla base di considerazioni generiche, non supportate da idoneo riscontro documentale e statistico. Pertanto la delibera impugnata risulta carente dei contenuti minimi di legge individuati dagli artt. 65 e 69 del D.Lgs n. 507/1993, ma anche carente sotto il profilo della motivazione, vanificando le garanzie a tutela del contribuente riconosciute dall'art. 7 della L. n. 212/2000.
La seconda questione riguarda l'aumento del 30% delle tariffe per l'anno 2013, senza che tale aumento fosse giustificato dalla reale applicazione della Tares e dai reali costi del servizio raccolta e smaltimento dei rifiuti. Anche tale censura viene ritenuta fondata dal TAR Lecce, il quale rileva che l'art. 5, comma 4-quater, del D.L. n.102/2013, riconosce alle Amministrazioni locali la possibilità di poter disciplinare il prelievo tributario applicando anche nell'anno 2013 lo stesso regime impositivo adottato nell'anno 2012

con l'ulteriore specificazione che, nel caso in cui il Comune avesse continuato ad applicare, anche per l'anno 2013, la tassa per lo smaltimento dei rifiuti (TARSU ex D.Lgs. n.507/1993) in vigore nell'anno 2012, la copertura dei costi eventualmente non coperti dal gettito del tributo doveva essere assicurata attraverso il ricorso a risorse diverse dai proventi della Tarsu derivanti dalla fiscalità generale del Comune stesso. Poiché il comune ha optato per il mantenimento del precedente regime tributario (TARSU), per l'anno 2013 avrebbe dovuto determinare la copertura del costo del servizio e le relative tariffe nel rispetto dei precetti del D.lgs n. 507/1993 ed in particolare dell'art. 61 dello stesso decreto. Secondo il TAR non può essere quindi disattesa la norma che imponeva, nel caso di specie, il ricorso a risorse diverse derivanti dalla fiscalità generale, circostanza che rende evidentemente illegittima la delibera nella parte in cui ha previsto un aumento del 30% delle tariffe del 2012.
La conclusione del TAR Lecce non è del tutto condivisibile perché il decreto-legge n. 102/2013 prevedeva la possibilità di "*determinare i costi del servizio e le relative tariffe sulla base dei criteri previsti ed applicati nel 2012 con riferimento al regime di prelievo in vigore in tale anno*". Ciò permetteva al comune di svincolarsi dai costi previsti dal Dpr 158/99, non essendo peraltro obbligato a garantire la copertura integrale dei costi, che poteva essere raggiunta "anche" attraverso entrate derivanti dalla fiscalità generale dell'ente. Era possibile quindi effettuare un incremento lineare delle tariffe, senza l'obbligo né di considerare tutte le altre "nuove" componenti di costo previste dal Dpr 158/99 (come il Carc) né di raggiungere il 100% di copertura.
La terza questione riguarda il rispetto del principio "chi inquina paga", affermatosi nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea. Sul punto il TAR Lecce ritiene fondata la violazione dell'art. 65 del d.lgs. n. 507/1993 evidenziando che la determinazione delle tariffe con riguardo alle diverse categorie e sottocategorie deve aver luogo tenendo conto della idoneità a produrre rifiuti dei locali e delle aree tassabili. Invero, se può considerarsi giustificato un regime di tassazione più elevato per gli alberghi con servizio di ristorazione, in considerazione del fatto che l'esercizio di un'attività di questo tipo (che, di regola, non è limitata ai soli clienti dell'albergo) può determinare una produzione quantitativamente e qualitativamente significativa di rifiuti, discorso differente deve essere fatto ove si intenda distinguere, nell'ambito degli alberghi stessi, le aree destinate esclusivamente a stanze. Non si comprende, infatti, perché un'area che manifesta una capacità di produrre rifiuti pari o, addirittura, inferiore a quella delle abitazioni private, in relazione alla mancata o ridotta produzione di rifiuti organici, debba essere assoggettato ad un regime di tassazione di gran lunga più elevato rispetto a quello previsto per le abitazioni private. Anche sotto questo profilo - prosegue il TAR - la delibera è illegittima laddove prevede che per gli alberghi, l'insieme dei locali destinati esclusivamente a stanze, sconta una tariffa pari ad euro 4,23, che è più alta di circa il doppio rispetto a quella delle abitazioni nella quale è ricompresa anche la parte destinata a cucina e che produce anche la frazione organica di rifiuti (€ 2,41 a mq).
La quarta e ultima questione riguarda l'applicazione dell'addizionale ex ECA, che per i ricorrenti non sarebbe più dovuta a partire dal 2013. Anche tale censura viene accolta dal TAR Lecce il quale evidenzia che l'abrogazione dell'addizionale è prevista, a far data dal 1° gennaio 2013, dall'art. 14 comma 46 del d.l. 6 dicembre 2011 n. 201, per cui l'addizionale ex ECA non è dovuta per l'anno 2013.
La conclusione del TAR Lecce è condivisibile nella parte in cui conferma l'applicabilità dell'Eca fino a tutto il 2012, confutando così la tesi contraria da più parti sostenuta, anche se la motivazione non appare esaustiva. E' vero che la voce 21467 dell'allegato 1 al d.l. 200/2008 è stata eliminata dalla legge di conversione n. 9/2009, ma è rimasta comunque la voce 21996 riguardante l'abrogazione della legge 614/1938 di conversione in legge del RDL 2145/1937 istitutivo dell'addizionale Eca. L'impianto motivazionale del TAR si rivela quindi insufficiente e andrebbe integrato con due considerazioni. In primo luogo, va evidenziato che, se l'addizionale Eca fosse stata già abrogata nel 2009, non sarebbe stato necessario disporre un'ulteriore abrogazione da parte dell'art. 14 del d.l. 201/2011 (abrogazione collegata all'entrata in vigore della Tares). In secondo luogo, l'art.14 della legge n. 246/2005 (la norma istitutiva della semplificazione legislativa) è stato modificato dall'art. 4 comma 1 della legge 69/2009 che vi ha introdotto il comma 14-ter secondo cui " fatto salvo quanto stabilito dal comma 17, decorso un anno dalla scadenza del termine di cui al comma 14, ovvero del maggior termine previsto dall'ultimo periodo del comma 22, tutte le disposizioni legislative statali non comprese nei decreti legislativi di cui al comma 14, anche se modificate con provvedimenti successivi, sono abrogate". Il comma 17 dell'art.14 è appunto quello che permette di tener fuori da ogni tipo di discorso abrogativo (tacito e/o massivo) il regio decreto del 1937 sull'ex Eca. Infatti il regio decreto legge n.2145 del 1937 è norma tributaria, come tale esclusa da qualsiasi abrogazione (tacita o massiva) dallo stesso art.14 della legge 28/11/2005 n.246,

che al comma 17 dispone che restino in vigore (lett. c) "le disposizioni tributarie e di bilancio e quelle concernenti le reti di acquisizione del gettito, anche derivante dal gioco.".
Non altrettanto condivisibile è la conclusione del TAR circa la non applicabilità dell'Eca nel 2013 in caso di prosecuzione con la Tarsu, che troverebbe supporto nell'abrogazione dell'addizionale per via dell'art. 14 comma 46 del d.l. 201/2011. Invero, contrariamente a quanto affermato dal TAR Lecce, si ritiene che il comma 4-*quater* dell'art. 5 del d.l. 102/2013 opera proprio in deroga alla disposizione (art. 14 comma 46 d.l. 201/2011) che sopprime tutti i prelievi relativi alla gestione dei rifiuti compresa l'addizionale Eca. Conseguentemente il comune, nel caso in cui decide di rimanere a Tarsu, opta evidentemente per un regime derogatorio alla Tares che neutralizza l'abrogazione dell'addizionale Eca (possibile solo con il passaggio alla Tares). Tra l'altro, a favore dell'applicabilità dell'Eca sulla Tarsu 2013 si è pronunciata l'Anci Emilia Romagna con circolare del 29/10/2013 (in *TN* n. 21/2013).

TAR Veneto sentenza n. 70 del 20/1/2014: TARES - affidamento al gestore del servizio rifiuti dell'attività di accertamento e riscossione del tributo per il 2013

Con la sentenza n. 70 del 20/1/2014 il TAR Veneto ha ritenuto legittimo l'affidamento dell'attività di accertamento e riscossione della TARES per il 2013 in favore del gestore del servizio rifiuti.
In particolare l'impugnativa riguarda una delibera di consiglio con la quale il Comune dispone di continuare ad avvalersi per la riscossione della TARES della società svolgente il servizio di gestione dei rifiuti e del relativo tributo nel territorio comunale.
Parte ricorrente lamenta che il Comune avrebbe deliberato la proroga dell'affidamento del servizio riscossione TARES fino alla data del 31 dicembre 2013, al di fuori di qualsiasi previsione normativa legittimante e in contrasto con la disciplina in tema di affidamenti pubblici.
In particolare, la ricorrente sostiene l'applicabilità al caso di specie dell'art. 5, comma 8, della legge regionale n. 52/2012, a tenore del quale gli enti locali subentrano nella concessione e nei contratti di servizio posti in essere con le autorità d'ambito qualora tali concessioni siano compatibili con la normativa vigente in tema di affidamenti pubblici. Ne discenderebbe il potere-dovere dell'amministrazione comunale di verificarne la compatibilità e, in caso di esito negativo, di disporre un nuovo affidamento, non avendo la norma transitoria previsto alcuna possibilità di proroga dei contratti scaduti.
Il motivo viene ritenuto infondato dal TAR Veneto il quale rileva che il Comune non ha inteso disporre un nuovo affidamento o la proroga del servizio di gestione dei rifiuti, ma ha soltanto esercitato la facoltà di continuare ad avvalersi del gestore del servizio rifiuti per la riscossione della TARES per l'anno 2013, in applicazione dell'art. 10, comma 2, lett. g) del decreto legge n. 35/2013, convertito in legge 64/2013, a tenore del quale *"i comuni possono continuare ad avvalersi per la riscossione del tributo dei soggetti affidatari del servizio di gestione dei rifiuti urbani"*.

Tributi News

Quindicinale di aggiornamento e approfondimento professionale in materia di tributi locali, contabilità, finanze e patrimonio

Periodico registrato in data 12/03/2008 al numero 02/2008 del Registro Stampe e Periodici presso il Tribunale di Mantova

Direttore responsabile: Dott. Giovanni Zandonella Maiucco

Direttore editoriale: Dott. Giuseppe Debenedetto, esperto di tributi locali, autore di diverse pubblicazioni, collaboratore del quotidiano “Il Sole 24 Ore”

Comitato di redazione:
Gianluca Bertagna, Responsabile di settore di ente locale. Autore di pubblicazioni. Componente di nuclei di valutazione ed esperto in gestione delle risorse umane. Docente in corsi di formazione.
Giuseppe Debenedetto, esperto di tributi locali, autore di diverse pubblicazioni, collaboratore del quotidiano “Il Sole 24 Ore”
Augusto Sacchi, Responsabile di settore del Comune Sant’Angelo in Vado (PU). Esperto di gestioni associate.

Hanno collaborato a questo numero:
Massimo Monteverdi, già Responsabile del servizio finanziario di enti locali, autore di pubblicazioni in materia di finanza locale
Eugenio Piscino, Dirigente del Settore Affari Finanziari della Città di Pompei - Revisore Contabile
Marco Allegretti, Dottore commercialista e revisore contabile, già dirigente di ente locale. Consulente, docente e autore in materia economico-finanziaria, di controlli interni e di valutazione dei dipendenti negli Enti Locali

Segreteria di redazione: Dott. Marco Paini, Rag. Sara Bozzoli e Rag. Sara Facincani

Editore e proprietario: Publika S.r.l.
Via Pascoli 3, 46049 Volta Mantovana MN
Tel. 0376/408077 - Fax 0376/1760102
Sito internet: www.personalenews.it – www.publika.it
E-mail: info@tributinews.it – info@tributinews.it

Distribuzione: vendita esclusivamente per abbonamento

Abbonamento annuale: Euro 200,00 iva inclusa

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Nella predisposizione e preliminarmente all’invio della presente Rivista sono stati effettuati tutti i possibili controlli tecnici per verificare che i files siano indenni da virus. Ricordato che l’installazione di un’aggiornata protezione antivirus rientra comunque tra le regole fondamentali di corretta gestione di un qualsiasi sistema informatico, si declina da ogni responsabilità in ordine alla trasmissione di eventuali virus.

© RIPRODUZIONE RISERVATA