

Fondazione Luca Pacioli



Definizione dei tributi locali
(Art. 13 legge 27 dicembre 2002, n. 289)

Circolare n. 5/2003

Documento n. 8 del 13 maggio 2003

1. Premessa	Pag.	1
2. Tributi locali oggetto di possibile definizione agevolata	“	2
3. Disciplina di definizione adottabile dagli enti locali	“	4
3.1 modalità di definizione in assenza di procedimenti in corso	“	5
3.2 modalità di definizione di liti potenziali o pendenti	“	6
4. Forme e termini della sanatoria	“	6
5. Regioni a statuto speciale	“	8
6. Trattamento della tassa automobilistica regionale	“	8
7. Trattamento del contributo di concessione edilizia	“	9
8. Iniziative assunte dagli enti locali	“	10

Allegati

Provincia di Viterbo: Regolamento per il condono dei tributi locali

Comune di Roma: Regolamento per la definizione delle liti pendenti relative ai tributi comunali aboliti.

DEFINIZIONE DEI TRIBUTI LOCALI

(Art. 13 della legge 27 dicembre 2002, n. 289)

1. Premessa

Secondo l'art. 13, comma 1, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria per il 2003):

“...con riferimento ai tributi propri, le regioni, le province, ed i comuni possono stabilire, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti destinati a disciplinare i tributi stessi, la riduzione dell'ammontare delle imposte e tasse loro dovute, l'esclusione o la riduzione dei relativi interessi e sanzioni, per le ipotesi in cui, entro un termine appositamente fissato da ciascun ente, non inferiore a sessanta giorni dalla data di pubblicazione dell'atto, i contribuenti adempiano a obblighi tributari precedentemente in tutto o in parte non adempiuti”.

La norma non dispone alcuna forma di definizione agevolata per i tributi locali ma si limita a dare facoltà a regioni, province e comuni di adottare autonomamente provvedimenti di sanatoria per i tributi di propria competenza, precisando taluni criteri da seguire nella eventualità che tali provvedimenti vengano adottati. In particolare, potrà essere definito in modo agevolato il rapporto tributario, attraverso una riduzione delle imposte dovute, con riduzione o esclusione di sanzioni ed interessi. La definizione agevolata potrà riguardare anche i procedimenti in corso, sia amministrativi, riferiti cioè ai controlli ed alle verifiche tributarie, sia giurisdizionali, riferiti ai ricorsi proposti dal contribuente davanti ai giudici tributari, avverso gli atti di imposizione emessi dagli enti locali.

Alla luce di tali elementi, vanno subito evidenziate le particolarità della definizione agevolata prevista dall'art. 13 citato:

- la disciplina relativa non ha un contenuto immediatamente precettivo, in quanto le forme di sanatoria dovranno essere decise, se lo vorranno, soltanto dagli enti interessati;
- la facoltà concessa agli enti locali di deliberare forme di sanatoria dei tributi propri ha carattere permanente, nel senso che la decisione relativa potrà essere adottata quando ritenuto opportuno, anche oltre i termini stabiliti per le altre forme di sanatorie previste dalla legge finanziaria per il 2003 (di regola, entro il 16 maggio p.v.), senza vincoli temporali;
- la facoltà come sopra definita attribuita a regioni, province e comuni comporta che la notizia circa l'attivazione di sanatorie in materia di tributi locali potrà essere acquisita dai contribuenti interessati soltanto sulla base dei provvedimenti che, di volta in volta, i singoli enti locali riterranno di adottare. Pertanto, dovrà essere cura dei contribuenti stessi raccogliere informazioni in merito.

Le soluzioni di cui sopra, adottate dall'art. 13 della legge finanziaria, trovano fondamento nell'art. 119 della Costituzione, nel testo modificato con legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, secondo il quale:

“I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa.

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio”.

2. Tributi locali oggetto di possibile definizione agevolata

Come detto, le regioni, le province e i comuni potranno stabilire forme di definizione agevolata con riferimento ai “tributi propri”. Tali debbono intendersi quelli:

“la cui titolarità giuridica ed il cui gettito siano integralmente attribuiti ai predetti enti, con esclusione quindi delle compartecipazioni ed addizionali a tributi erariali, nonché delle mere attribuzioni ad enti territoriali del gettito, totale o parziale, di tributi erariali”.

Poiché la norma è riferita ai “tributi”, deve ritenersi che la facoltà di stabilire forme di definizione agevolata potrà riguardare sia le imposte che le tasse di pertinenza degli enti locali, come confermato del resto dallo stesso tenore letterale della norma che fa espressa menzione sia delle prime che delle seconde. E' importante rilevare che restano escluse dalla sanatoria le entrate di natura non tributaria.

Sulla base di tale definizione, si ritiene che rientrino tra i tributi propri, possibile oggetto di provvedimenti di sanatoria, a titolo indicativo:

per le regioni, i seguenti tributi:

- la tassa sulle concessioni regionali, relativo agli atti ed ai provvedimenti che le regioni adottano nell'esercizio delle funzioni devolute dallo Stato¹;
- l'imposta sulle concessioni statali dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile, relativa alla concessione da parte dello Stato di beni demaniali o appartenenti al patrimonio indisponibile che si trovano nel territorio della Regione²;
- la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, che appartengono alle regioni, relativa alle occupazioni di qualsiasi natura (temporanee o

¹ Cfr. art. 3, Legge n. 281 del 16 maggio 1970.

² Cfr. art. 2 Legge n. 281, del 16 maggio 1970.

- permanenti), effettuate anche senza titolo, sui beni appartenenti a demanio o al patrimonio indisponibile delle Regioni³;
- le tasse automobilistiche regionali, applicate ai ciclomotori, veicoli ed autoscafi diversi da quelli da diporto appartenenti a persone residenti o immatricolati nel territorio di una regione⁴;
- la tassa regionale per il diritto allo studio universitario⁵;
- la tassa regionale sulla benzina per autotrazione⁶;
- la tassa speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi⁷;
- l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili⁸;

Non è interessata alla disciplina dell'articolo 13 della legge n. 289 del 2002 l'Irap, la cui disciplina di sanatoria è precisata agli artt. 7 (concordato), 8 (dichiarazione integrativa), 9 (condono tombale), 9-bis (definizione ritardati ed omessi pagamenti), 15 (definizione liti potenziali) e 16 (definizione liti pendenti) della stessa legge 289.

per le province, i seguenti tributi:

- la tassa per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione ed igiene dell'ambiente⁹;
- la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche ed eventuali contributi per la costruzione di gallerie nel sottosuolo¹⁰;
- l'imposta provinciale di trascrizione¹¹;
- la tassa speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi¹²;

per i comuni, i seguenti tributi:

- la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP)¹³;
- la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU)¹⁴;
- l'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni¹⁵;

3 Cfr. art. 1 Legge n. 281 del 16 maggio 1970.

4 Cfr. Legge 16 maggio 1970 n. 281, art. 4.

5 Cfr. art. 3, comma 20 della Legge n. 549, del 28 dicembre 1995.

6 Cfr. art. 17, capo terzo del d.lgs n. 398, del 21 dicembre 1990.

7 Cfr. art. 3, comma 24, della Legge n. 549, del 28 dicembre 1995.

8 Cfr. artt. 90-95, della Legge n. 342, del 21 novembre 2001.

9 Cfr. d.lgs.n. 504 del 30 dicembre 1992

10 Cfr. d.lgs. n 507 del 15 novembre 1993. La tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche è stata abolita, a decorrere dal 1 gennaio 1999, dall'art. 51, comma 2, lett.a), d.lgs. 15 dicembre 1997, n.446. L'art.51, comma 2, lett. a) è stato successivamente abrogato dall'art. 31, comma 14, l. 23 dicembre 1998, n. 448, a decorrere del 1 gennaio 1999.

11 L'imposta provinciale di trascrizione è stata istituita dall'articolo 5 della legge provinciale 11 settembre 1998, n. 10, in conformità a quanto previsto dall'articolo 56 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

12 Cfr. art. 3, commi da 24 a 41, Legge, n. 549, del 28 dicembre 1995.

13 Istituita con il D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 (cfr. Capo II, art. 38), ed abrogata con il D.Lgs n. 446- 97, secondo cui a partire dal 1° gennaio 1999, gli enti comuni e province hanno la possibilità di istituire, per mezzo di delibera regolamentare, un canone per le occupazione anche abusive di aree pubbliche, in sostituzione della Tosap.

14 La TARSU è disciplinata dal decreto legislativo 15 novembre 1993, n.507 (artt.58 e seguenti) e successive modificazioni.

15 Il presente tributo è stato disciplinato dal d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 639 le cui disposizioni sono state abrogate dall'art. 37 del d.lgs.15 novembre 1993, n. 507.

- la tassa sulle concessioni comunali¹⁶;
- il canone o diritto per la raccolta e depurazione delle acque¹⁷;
- l'imposta comunale sugli immobili (ICI)¹⁸;
- l'imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti o professioni (ICIAP)¹⁹.

Restano perciò escluse dal condono le addizionali, le compartecipazioni a tributi erariali e le mere attribuzioni di gettito di tributi erariali. A titolo indicativo per le regioni, è esclusa la possibilità di prevedere un sanatoria per:

- l'addizionale Irpef²⁰;
- l'addizionale all'imposta di consumo sul gas metano²¹;
- la compartecipazione al gettito dell'Iva²²;
- l'addizionale regionale all'imposta erariale di trascrizione dovuta sulle formalità di trascrizione, iscrizione e annotazione eseguite nei pubblici registri automobilistici delle Regioni a statuto ordinario²³.

Per quanto riguarda le province ed i comuni l'esclusione opera, a titolo indicativo, con riferimento a:

- l'addizionale provinciale e comunale all'Irpef²⁴;
- l'addizionale provinciale all'imposta di trascrizione, iscrizione ed annotazione dei veicoli (attualmente sostituita dall'imposta provinciale su tali formalità);
- l'addizionale comunale e provinciale sul consumo di energia elettrica²⁵.

3. *Disciplina di definizione adottabile dagli enti locali*

Le regioni, le province e i comuni possono stabilire, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione degli atti destinati a disciplinare i tributi di propria competenza:

- la riduzione dell'ammontare delle imposte e tasse loro dovute,
- la esclusione o la riduzione dei relativi interessi e sanzioni

per le ipotesi in cui i contribuenti adempiano, entro un termine stabilito, ad obblighi tributari precedentemente non adempiuti.

¹⁶ Istituita con d.l. 10 novembre 1978, n. 702. Il primo comma dell'art. 49 del D.Lgs. 5 febbraio del 1997 n. 22, c.d. "Decreto Ronchi", ha previsto l'abrogazione della Tarsu secondo i termini previsti dal regime transitorio. Abolizione avvenuta successivamente con l'art. 51, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

¹⁷ Istituita con la legge 10 maggio 1976, n. 319 è stata abrogata dall'art.63 del d.lgs. 11 maggio 1999, n. 152.

¹⁸ Cfr. art. 4 della Legge delega del 23 ottobre 1992, n. 421 e D.lgs. 504 del 30 dicembre 1992.

¹⁹ Legge istituita con d.l. 2 marzo 1989, n.66 e abolita dall'art. 36, del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

²⁰ Cfr. art. 50 D.Lgs. 446 del 1997.

²¹ D.Lgs. 21 dicembre 1990 n. 398.

²² Cfr. art. 2 del D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 56.

²³ Istituita con il D.Lgs. 21 dicembre 1990, n. 398.

²⁴ Istituita dal D.Lgs. 28 settembre 1998, n. 360.

²⁵ Prevista dal D.L. 28 febbraio 1983, n. 55 ed abolita nel 1996.

Le stesse agevolazioni potranno essere previste anche per i casi in cui siano già in corso procedure di accertamento o procedimenti contenziosi in sede giurisdizionale, le quali potranno riferirsi anche a tributi ora abrogati (liti potenziali o liti pendenti).

3.1. Modalità di definizione in assenza di procedimenti in corso

Come detto, la formulazione della norma è di portata molto ampia, in modo da ricomprendere qualsiasi tipo di illecito, dall'omessa ed infedele dichiarazione all'omesso ed insufficiente versamento d'imposta.

L'art. 13 della legge n. 289 del 2002 nulla stabilisce in merito all'entità del beneficio, lasciando che sia l'ente a decidere il grado di copertura offerto dalla sanatoria deliberata. Sono dunque le regioni, le province, i comuni a decidere se gli effetti debbano essere gli stessi previsti dall'art. 9 della legge finanziaria, che disciplina la definizione automatica (condono tombale), ovvero quelli previsti dall'art. 8 della stessa legge, che disciplina la dichiarazione integrativa.

In linea di principio, le modalità del condono per i tributi locali non dovrebbero avere ad oggetto una definizione forfetaria dell'imponibile. Difatti, i principali tributi locali hanno di regola ad oggetto presupposti facilmente identificabili e misurabili (tipico esempio ne sono i beni immobili). Quindi è presumibile che il contribuente interessato, per accedere alla sanatoria, dovrà dichiarare l'imponibile corretto, esponendo con precisione i dati omessi o indicati infedelmente ed avrà la possibilità di regolarizzare la propria posizione versando una somma a titolo d'imposta (anche minore rispetto al dovuto), senza applicazione di sanzione ed interessi.

Qualora l'imposta o la tassa da condonare riguardino imponibili di difficile misurazione o determinazione vi potrà essere anche una definizione forfetaria, che potrà essere commisurata, ad esempio, ad un aumento percentuale dell'importo dichiarato o dell'imposta versata. Nel caso, ad esempio, dell'ICI su aree fabbricabili, che deve essere assolta sul valore di mercato del suolo, alla data del primo gennaio dell'anno di imposizione²⁶, sembra possibile immaginare una norma comunale che consenta di definire il rapporto d'imposta relativo all'area, incrementando il valore dichiarato ad esempio del 20% e pagando l'imposta calcolata con l'aliquota vigente in ciascun anno di riferimento; oppure si potrebbe raggiungere lo stesso scopo stabilendo, con un regolamento comunale, un incremento forfetario pari ad esempio al 30 % dell'imposta a suo tempo versata, e rendendo più semplici gli adempimenti dei cittadini.

La modalità di sanatoria che dovrebbe trovare maggiore applicazione, perché più conforme alle esigenze degli enti locali, è quella della integrativa semplice, che ha la forma di un ravvedimento operoso straordinario, con integrale assolvimento dell'imposta dovuta²⁷.

²⁶ Cfr. Il Fisco, *Guida pratica fiscale, Tutti i condoni fiscali 2003*, marzo 2003, pagg. 148 e segg.

²⁷ Si veda sul punto G. Marongiu, *Il condono dei tributi locali*, in Corr. Trib. n. 8/2003, pag 601

Per i casi invece in cui la sanatoria riguarderà gli omessi o insufficienti pagamenti, la modalità più utilizzata dovrebbe essere la mera rimessione in termini dei contribuenti, che potrebbero così oggi provvedere al pagamento di quanto omesso in passato.

Un ruolo importante, nella scelta fra le diverse tipologie di sanatoria che gli enti locali si troveranno ad affrontare, sarà svolto dall'attualissima procedura della "rottamazione dei ruoli", grazie alla quale viene concessa al contribuente la possibilità di chiudere i conti con le amministrazioni locali, attraverso il pagamento di un quarto del residuo.²⁸

La rassegna appena svolta da un'idea delle molteplici soluzioni che gli enti locali interessati potrebbero adottare nell'applicare le disposizioni dell'art. 13. La norma permette, infatti, una pluralità di condoni a seconda delle situazioni e degli obiettivi che si intendono raggiungere. La sanatoria potrà riguardare una sola annualità, o una pluralità di esse, così come potrà essere circoscritta ad alcuni tributi e non alla totalità di essi.

3.2. Modalità di definizione di liti potenziali o pendenti

L'articolo 13 della Legge finanziaria prevede la facoltà ulteriore per gli enti locali di concedere ai contribuenti un condono per i procedimenti in corso.

Si tratterà dunque sia delle verifiche tributarie in corso di svolgimento, che non sono ancora arrivate alla fase processuale, sia i procedimenti contenziosi pendenti davanti alle Commissioni tributarie. Inoltre, la norma in commento parla di controversie pendenti in "qualunque stato e grado" del procedimento giurisdizionale, il che fa sì che la disciplina possa estendersi anche i giudizi davanti alla Corte di Cassazione.

Nel caso in cui il contribuente richieda di avvalersi della sanatoria, si ha la sospensione, su istanza di parte, del procedimento, sino al termine stabilito dalla regione o dall'ente locale, mentre invece il completo adempimento dell'onere impositivo, secondo quanto stabilito dallo stesso ente locale, dovrebbe determinare l'estinzione del giudizio.

4. Forme e termini della sanatoria

Le regioni, le province ed i comuni, qualora siano interessati a stabilire una propria disciplina di condono tributario, devono farlo tramite un atto normativo *ad hoc*. Detto atto deve essere, infatti, a norma dell'articolo 13 della legge finanziaria

²⁸ A tal proposito, la normativa statale (art. 12 della legge n. 289 del 2002) si riferisce ai ruoli che sono stati affidati ai concessionari della riscossione fino al 31 dicembre 2000 e riguarda non solo i ruoli relativi ai tributi ma include la generalità dei crediti che fanno capo all'amministrazione statale.

per il 2003 “...con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti destinati a disciplinare i tributi stessi”.

Dal che ne deriva che ad esempio nel caso delle Regioni, potrà trattarsi di una specifica legge regionale, mentre nel caso di province e comuni potrà trattarsi di un regolamento deliberato dagli organi consiliari²⁹.

La disciplina relativa al condono dei tributi locali lascia ampia libertà di scelta anche in merito ai termini di scadenza. Difatti, l'art. 13 non pone termini di decadenza per l'adozione dell'atto, e quindi non dovrebbe esserci lo sbarramento solitamente rappresentato dalla scadenza dei bilanci di previsione. Ciò significa che regioni, province e comuni avranno facoltà di emanare la delibera relativa alla sanatoria fiscale anche in corso d'anno o anche nel corso di annualità successive, con possibilità di avvalersi più volte della sanatoria anche in relazione a tributi diversi.

L'assenza di termini prefissati per l'esercizio della facoltà di disporre una propria disciplina di definizione agevolata degli obblighi tributari permetterà anche un'attuazione del condono in più fasi: ad esempio un comune potrà deliberare nel 2003 il condono dell'ICI, nel 2004 introdurre una chiusura delle liti pendenti ed infine nel 2005 prevedere una rottamazione dei ruoli.

L'unico termine fissato dalla norma è quello di sessanta giorni che devono necessariamente intercorrere dalla pubblicazione dell'atto deliberativo alla scadenza della procedura di condono concessa ai contribuenti. Devono quindi essere concessi almeno due mesi ai contribuenti che intendano aderire alla sanatoria affinché provvedano ad operare gli adempimenti previsti per il perfezionamento della stessa.

La dottrina ha messo in evidenza che, essendo il condono una disposizione di natura eccezionale, occorre che la delibera consiliare di cui sopra illustri in modo dettagliato le ragioni che spingono a prevedere la sanatoria, soprattutto per evitare conseguenze di carattere contabile. Quindi, se la ragione è rappresentata, ad esempio, dall'esigenza di raccogliere denaro per ripianare le entrate, la relativa delibera dovrà essere collegata alla manovra del bilancio di previsione, i cui termini sono scaduti quest'anno già alla fine di marzo. Potrà anche avvenire che la sanatoria sia giustificata anche da esigenze diverse da quelle di natura contabile: in tal caso la delibera potrà essere svincolata dal bilancio, previa valutazione dell'impatto che il regolamento potrebbe avere su poste precedentemente iscritte nel bilancio stesso.³⁰

²⁹ Secondo quanto previsto dalla Legge delega n. 662/96, il cui art. 3 comma 149, lett. a) ha stabilito che *la revisione della disciplina dei tributi locali è informata al principio dell'attribuzione ai comuni ed alle province di del potere di disciplinare con regolamento tutte le fonti delle entrate locali, compresi i procedimenti di accertamento e riscossione.*

³⁰ Si veda sul punto G. Marongiu, *Il condono dei tributi locali*, in Corr. Trib. n. 8/2003, pag 601.

5. Regioni a statuto speciale

Ai sensi dell'art. 13 , comma 4 della legge n. 289 del 2002, per le regioni a statuto speciale (Sicilia, Sardegna, Valle d'Aosta, Friuli Venezia Giulia) e le province autonome di Trento e Bolzano, la normativa sopra riferita potrà trovare attuazione in conformità e compatibilmente con la speciale autonomia prevista dai rispettivi statuti.

6. Trattamento della tassa automobilistica regionale

Non esiste una normativa organica in materia di tasse automobilistiche. Fino al 31 dicembre 1992, la tassa automobilistica era erariale, nel senso che veniva computata tra le entrate acquisite dallo Stato; l'addizionale della stessa competeva, invece, alle regioni a statuto ordinario. A decorrere dal 1° gennaio 1993 l'intera tassa automobilistica è stata attribuita alle regioni a statuto ordinario³¹.

Ciò significa che tutte le violazioni relative alla tassa automobilistica regionale dovuta dal 1° gennaio 1993 rientrano nella disciplina prevista dall'articolo 13 della finanziaria per l'anno 2003 e potranno quindi essere oggetto di sanatoria su decisione delle regioni a statuto ordinario.

Restano invece escluse le addizionali , in quanto la disciplina di cui all'articolo 13 esclude espressamente dalla sanatoria le addizionali, le compartecipazioni a tributi erariali e le mere attribuzioni di gettito di tributi erariali.

Le Province di Trento e Bolzano, a decorrere dal 1 gennaio 1999, hanno istituito la tassa automobilistica provinciale³², prevedendo la contemporanea cessazione, nel territorio della provincia, della tassa automobilistica erariale. Anche in questo caso le stesse Province potranno concedere la sanatoria, in applicazione dell'articolo 13 della Legge n. 289 del 2002, per le violazioni relative a tale tassa provinciale dovuta dalla data della sua istituzione.

Si ricorda che tutte le altre violazioni relative alla tassa automobilistica "erariale" potranno essere sanate dai contribuenti interessati seguendo le disposizioni dell'articolo 5-*quinqüies* del D.L. n. 282 del 2002, convertito nella legge n. 27 del 21 febbraio 2003, che prevede la definizione agevolata – tramite il pagamento della sola tassa senza sanzioni ed interessi – "...delle violazioni commesse entro il 31 dicembre 2001, connesse al mancato pagamento della tassa automobilistica erariale...". Pertanto, il contribuente che voglia fruire di questo beneficio deve corri-

³¹ L'articolo 23 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 – *Attribuzione alle regioni a statuto ordinario* – al comma 2, con riferimento alla tassa automobilistica attribuita alle regioni a statuto ordinario, precisa che essa assume "...la denominazione di tassa automobilistica regionale.." e si applica "ai veicoli (...) per effetto della loro iscrizione nei rispettivi registri delle province di ciascuna regione a statuto ordinario...".

³² Cfr. articolo 4 della legge provinciale n. 10 del 11 settembre 1998, della Provincia di Trento e gli articoli 7 segg. della legge provinciale n. 9 dell'

spondere, secondo le ordinarie modalità di versamento, entro il 16 maggio 2003, la sola tassa automobilistica il cui pagamento risulta omesso al 31 dicembre 2001³³.

7. Trattamento del contributo di concessione edilizia

Gli enti locali interessati ad adottare un provvedimento di sanatoria hanno il problema di determinare i tributi condonabili.

La norma parla infatti (in senso assolutamente generico) di tributi propri, e definisce quelli la cui titolarità giuridica ed il cui gettito sono integralmente attribuiti a Regioni, province, Comuni. Quindi non scende ad analizzare le singole tipologie e voci rientranti nella sanatoria, lasciando libertà di decisione agli enti interessati.

Al riguardo, dubbi sono stati sollevati su taluni oneri previsti nella disciplina sulle concessioni edilizie rilasciate dai Comuni: i costi di costruzione e gli oneri di urbanizzazione.

L'art. 16 del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, che ripropone la disciplina contenuta all'art. 3 della Legge 28 gennaio 1977 n. 10, assoggetta il rilascio del "permesso di costruire" al pagamento di un "contributo commisurato all'incidenza delle spese di urbanizzazione nonché al costo di costruzione".

La quota di contributo relativa agli oneri di urbanizzazione rappresenta la somma che deve essere versata a titolo di concorso nelle spese che l'ente pubblico affronta per dotare un'area delle opere di urbanizzazione (strade residenziali, spazi di sosta o di parcheggio, fognature, ecc; asili nido e scuole materne, scuole dell'obbligo, mercati di quartiere, ecc.) ed è commisurata quindi al cosiddetto "peso insediativo" dell'intervento che il comune dovrà sopportare.

La quota di contributo relativa al costo di costruzione è commisurata appunto al costo di costruzione e non può eccedere il 20% del costo determinato con decreto del Ministro per i lavori pubblici, in funzione delle caratteristiche e delle tipologie delle costruzioni e delle loro destinazioni ed ubicazioni.

La norma di cui sopra però non rende agevole l'individuazione della natura giuridica tanto del contributo concessorio considerato nel suo complesso, tanto delle due componenti.

In proposito il Ministero delle finanze ha ritenuto in passato che, per il ritardato o l'omesso versamento dei contributi relativi al rilascio delle concessioni edilizie,

33 Secondo quanto specificato dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 12/E del 2003, possono fruire del condono delle violazioni alla tassa automobilistica erariale, tutti coloro che hanno commesso le violazioni in questione:

- fino al 31 dicembre 1992, indipendentemente dalla Regione di iscrizione al P.R.A. dei veicoli;
- fino al 31 dicembre 1998 per le province autonome di Trento e Bolzano;
- entro il 31 dicembre 2001, con riferimento ai veicoli iscritti al P.R.A. nelle regioni a Statuto speciale.

non debba applicarsi la normativa delle sanzioni di cui ai decreti legislativi nn. 471, 472 e 473 del 18 dicembre 1997, in quanto dette disposizioni sono previste solo per le violazioni di norme aventi natura tributaria.

In effetti, è stato rilevato in dottrina che il contributo per il rilascio della concessione edilizia non ha un profilo finanziario univoco, ma presenta un duplice aspetto: per quanto attiene alla quota relativa agli oneri di urbanizzazione, si tratta di un contributo in senso stretto, che rappresenta la partecipazione del concessionario alle spese di predisposizione d'infrastrutture che l'Amministrazione Comunale deve affrontare in conseguenza della realizzazione dell'intervento. Per quanto attiene invece alla quota del costo di costruzione, consiste in una vera e propria imposta con natura tipicamente tributaria. La stessa distinzione risulta recepita da taluna giurisprudenza (TAR Campania, sezione di Salerno, 25 febbraio 1993, n. 102).

Sulla base di tale distinzione, sembra possibile sostenere che la parte di contributo di concessione relativa al costo di costruzione, rientri, data la sua natura impositiva, fra i tributi comunali possibile oggetto della sanatoria, ai sensi dell'art. 13 della L. 289/2002.

Ad analoga conclusione può pervenirsi per la quota relativa agli oneri di urbanizzazione. Secondo attenta dottrina³⁴ infatti, questa ultima quota ha natura di contributo in senso proprio, e quindi riconducibile alla più ampia categoria dei tributi che si ricollegano o ad un particolare vantaggio economico conseguito dal contribuente dall'esplicazione di un'attività pubblica ovvero ad una maggiore spesa provocata dal contribuente all'ente pubblico. Detta quota infatti è dovuta per l'utilità economica che il costruttore ritrae dall'attività edilizia per cui viene rilasciata la concessione.

La natura tributaria del contributo di cui trattasi è pure confermata dalla Corte Costituzionale, con la sentenza 30 gennaio 1980, n. 5³⁵.

Riteniamo infine che, alla luce delle recenti modifiche costituzionali circa l'autonomia impositiva degli enti locali, un ruolo prioritario nella qualificazione del contributo menzionato sarà di fatto svolto dai singoli comuni che riterranno di avvalersi della facoltà normativa consentita dall'art. 13 della legge finanziaria.

8. Iniziative assunte dagli enti locali

Sono relativamente pochi gli enti locali che hanno ritenuto di deliberare forma di sanatoria fiscale.

Gli enti locali che si sono mostrati favorevoli hanno solitamente deciso di permettere ai contribuenti di sanare solo alcuni dei tributi di quelli per cui era possibile avvalersi della regolarizzazione, dando più spazio ad I.c.i. e Tarsu.

³⁴ Cfr. Fantozzi, *Diritto tributario*, UTET Torino, 1998, pag. 62.

³⁵ In *Giur. Cost.*, 1980, I, 21.

Alla luce di un recente rapporto del consorzio Anci Cnc³⁶ condotto sulla fiscalità locale, rapporto che prende in esame 363 comuni con più di 15.000 abitanti, l' 84% degli enti non ha aderito alla sanatoria. Infatti, solamente il 9, 75 % delle amministrazioni ha adottato il regolamento per i condoni e il 6,29 % pensa di farlo in un prossimo futuro.

Dalla stessa indagine emerge che la gran parte degli enti che hanno aderito hanno limitato le sanatorie alle sanzioni e alle multe e che le percentuali maggiori si registrano nel Sud e nelle isole, mentre la più bassa adesione ai condoni si ha nel nord Ovest (come è ben chiaro dai dati riportati di seguito)³⁷.

Regioni	Comuni con oltre 25.000 abitanti	Percentuale dei comuni che hanno scelto il condono
Abruzzo	14	3 (21,4 %)
Basilicata	4	1 (25,0 5 %)
Calabria	19	4 (21,0 %)
Campania	74	11 (14,8 %)
Emilia Romagna	41	-----
Friuli Venezia Giulia	7	-----
Lazio	43	4 (9,3 %)
Liguria	11	1 (9,0 %)
Lombardia	90	3 (3,3 %)
Marche	20	1 (5,0 %)
Molise	3	-----
Piemonte	43	2 (4,6 %)
Puglia	72	7 (9,7 %)
Sardegna	14	2 (14,2 %)
Sicilia	66	19 (28,7 %)
Toscana	51	1 (1,9 %)
Trentino Alto Adige	6	-----
Umbria	12	1 (8,3 %)
Valle d'Aosta	1	-----
Veneto	45	2 (4,4 %)

Tra le grandi città sia Roma che Milano hanno scelto la via del condono anche se con termini diversi. Infatti, mentre il Comune di Roma permette di condonare solo le liti pendenti sui tributi pregressi (si tratta di circa 12 mila liti relative a imposta famiglia, Invim ecc.) a Milano i contribuenti avranno la possibilità di mettersi in regola con Ici e Tarsu non pagati negli anni 1997 - 2001.

Considerato che spetta ad ogni ente la decisione sulla forma di sanatoria da adottare e sulla modalità di definizione è opportuno che il contribuente interessato raccogliere informazioni in merito alla possibilità o meno di poter usufruire delle agevolazioni di cui sopra.

Al fine di facilitare la ricerca del contribuente sulle fonti di informazioni da prendere in considerazione e al fine di rendere più chiaro le modalità da seguire in caso

³⁶ Cfr. "Fuori dai condoni l' 84% dei Condoni", in Sole 24 Ore del 4 maggio 2003, pag. 17.

³⁷ Fonte consorzio Anci - Cnc

di regolarizzazione di seguito elenchiamo una lista di enti che si sono dichiarati favorevoli, deliberando attraverso regolare seduta del consiglio il regolamento per la definizione agevolata e il testo , completo di modelli, della normativa deliberata da questi enti. Tra i più importanti figurano:

Comune di Assisi
Comune di Cagliari
Comune di Catania
Comune di Imperia
Comune di Isole
Provincia di Macerata
Comune di Maratea
Comune di Messina
Comune di Milano
Comune di Ragusa
Comune di Roma
Comune di Varese
Comune di Vicenza
Provincia di Viterbo³⁸

Al fine di dare un'idea più precisa circa le modalità che gli enti locali potranno adottare nella definizione di una disciplina di sanatoria dei tributi di propria competenza, si ritiene utile fornire in allegato il testo dei provvedimenti adottati da una provincia (Viterbo) e da un comune (Roma). Resta confermato che i provvedimenti adottati non hanno natura definitiva, avendo regioni ed enti locali la possibilità di adottare senza vincoli temporali sia nuovi provvedimenti in materia, sia provvedimenti che modificano o integrano quelli già adottati.

Allegati:

Provincia di Viterbo, Regolamento per il condono dei tributi locali

Comune di Roma: Regolamento per la definizione delle liti pendenti relative ai tributi comunali aboliti

³⁸ Fonti Il Sole 24 Ore – ANUTEL (Associazione Nazionale Uffici Tributi Enti Locali). Sullo stesso sito internet dell'ANUTEL (www.anutel.it) è presente un ulteriore elenco di enti che hanno deliberato tra questi Comune di Acquasanta Terme (AP), Comune di Altofonte (PA), Comune di Bagheria (PA), Comune di Buccino (SA), Comune di Calatafimi Se gesta (TP), Comune di Cannobio (VB), Comune di Castelgomberto (VI), Comune di Curtatone (MN); comune di Ilbono (NU), Comune di Massafra (TA), Comune di Mentana (RM), comune di Monte S. Biagio (LT), Comune di Pachino (SR), Comune di Palata (CB), Comune di Pallagorio (CR), Comune di Perosa Argentina (TO), Comune di Pizzo (VV), Comune di Ripi (FR), Comune di Rossano (CS), Comune di San Nicola da Crissa (VV), Comune di Scandale (Cr), Comune di Vione (Bs), Comune di Vittoria (RG).