

LA COUNCIL TAX NEL REGNO UNITO COME MODELLO PER LA FINANZA LOCALE ITALIANA

di Antonio Uricchio e Pierre de Gioia Carabellese (*)

Abstract: La *Council Tax*, la più locale delle “tasse” del Regno Unito, è anche la più cruciale e strategica. Attraverso questa, infatti, enti pubblici locali per definizione, i *Council* (*mutatis mutandis*, in Italia, le province piuttosto che i comuni), attraverso l’immobile, attingono alle risorse necessarie per erogare servizi essenziali ai cittadini, i quali rappresentano i giudici più attenti non solo di questa tassa (il cui *quantum* spetta a ogni *Council* e non al potere centrale) ma anche di come gli amministratori ne dispongono. Dietro questo contesto, il contributo analizza la più classica delle tasse britanniche, eppure la meno conosciuta in Italia, per valutare possibili analogie, differenze e, comparatisticamente, caute importazioni nell’ordinamento italiano.

The Council Tax, the most local of the taxes in the United Kingdom, is also the most crucial and strategic. In essence, thanks to it, the local public authority par excellence, the Council (mutatis mutandis, in Italy, the “province” rather than the municipalities), through the real estate, draw the financial resources necessary to provide residents (not necessarily the owner of the property) with the essential services. Therefore, not only are the citizens living in the area the most careful “judges” of this tax (bearing in mind that the amount of it falls within the remit of the Council, rather than London, the central power), but also they are those constantly ascertaining how the Counsellors utilise the financial resources originating from this taxations. Against this background, the contribution discusses and analyse the “most classic” of the taxes existing in the UK, yet the least common: the final outcome of this is to verify similarities, differences and also, through a comparative analysis, a possible, albeit cautious, import in the Italian legal system.

Sommario: 1. *Premessa*. – 2. *La fiscalità locale nel sistema del Regno Unito: Council Tax e governo locale*. – 3. *Il quadro regolatorio della Council Tax. Gli elementi strutturali del prelievo*. – 4. *L’esperienza dei tributi locali nel diritto italiano*. – 5. *Confronto tra esperienza inglese e italiana*.

1. *Premessa*

In Italia come in molti Paesi europei, l’assetto della fiscalità locale appare destinato a subire profonde modificazioni sia per la complessa dialettica tra Stato centrale e autonomie locali, sia per l’esigenza di assicurare agli enti territoriali le risorse necessarie per far fronte alle crescenti esigenze delle comunità territoriali. La finanza di prossimità costituisce una dimensione di particolare interesse anche nella prospettiva della sperimentazione e della verifica dei diversi modelli di prelievo, come anche dei relativi strumenti di accertamento e riscossione.

Il confronto tra il sistema della fiscalità locale italiana e quello di altri Paesi europei (Ue o extra Ue) può rivelarsi particolarmente prezioso sia per mettere alla prova nuovi tipi di prelievo (tributi ambientali, tributi volti a colpire nuove fattispecie di capacità contributiva “localizzabili”) e principi (*in primis* quello di beneficio), sia per apprezzare anche la loro idoneità ad assicurare certezza di risorse e grado di copertura del costo dei servizi pubblici.

In questa prospettiva, l’esperienza del Regno Unito (sia inglese che scozzese) costituisce un importante paradigma per l’Italia, offrendo un interessante forma impositiva, nota come *Council Tax*, i cui introiti alimentano la finanza di enti locali intermedi, appunto i *Council*, storicamente vicini al cittadino e chiamati a fornire una serie di servizi pubblici di primaria rilevanza come anche accessori.

Nel lavoro sono analizzate le diverse caratteristiche del tributo anche al fine di apprezzarne l’efficienza con riguardo alla relazione tra residenti e amministrazione locale. La *Council Tax* si caratterizza, inoltre, per i bassissimi tassi di evasione dovuti probabilmente dalla larga *compliance* e accettazione sociale, e soprattutto dalla qualità con i servizi finanziati.

2. *La fiscalità locale nel sistema del Regno Unito: Council Tax e governo locale*

A differenza della legislazione fiscale continentale, interessata a continui mutamenti normativi, quella britannica presenta una minore dinamicità, che dipende in larga parte da una impostazione tendenzialmente conservativa propria dei sistemi di *common law*, oltre che dalla limitata produzione normativa da parte del Parlamento di Westminster (si pensi a questo riguardo alla legislazione in materia di *income tax*, che ha mantenuto la struttura originaria prevista dall’*Income Tax Act 1806* per oltre due secoli, ovvero di *Corporate Tax*) (1). Pur essendo adottati *fiscal acts*, raramente sono introdotte nuove tipologie di tributi soprattutto nel settore della fiscalità locale e immobiliare, probabilmente per

(*) A. Uricchio è ordinario di Diritto tributario Università degli studi di Bari “Aldo Moro”; P. de Gioia Carabellese è professor (full) of Banking and Financial Law (Beijing Institute of Technology, Hong Kong) and fellow of AH (York, UK), notary public (Edimburgo) e solicitor (UK).

(1) Per riferimenti si rimanda alla dottrina, in particolare K. Walton, *Tolley’s Corporation Tax. 2022-2023*, London, Lexis-Nexis, 2022.

preservare il mercato e la finanza immobiliare (*real estate*), di grande interesse per i mercati mondiali e per gli investitori internazionali. In questo ambito, la *Council Tax*, in vigore dagli anni '80, non ha subito sostanziali modifiche né tantomeno ha cambiato nome (come per il tributo immobiliare locale del nostro Paese) rispetto alla originaria conformazione.

A ciò va aggiunto che, nonostante le profonde differenze nella regolamentazione del diritto di proprietà nei tre ordinamenti giuridici del Regno (mentre la Scozia non riconosce il *lease hold*, il Galles e l'Inghilterra contemplano con criteri diversi il “*right of ownership*”) (2), la *Council Tax* presenta tratti unitari in tutto il Regno Unito.

Per cogliere le caratteristiche della *Council Tax* occorre innanzitutto inquadrare, dal punto di vista amministrativo, cosa sia il *Council*, che costituisce il soggetto attivo del tributo (3). I *Council* sono enti intermedi territoriali, di diversa grandezza, che possono essere comparati per alcuni aspetti ai comuni per altri alle province e alle città metropolitane. Dal punto di vista delle funzioni, il *Council* appare più vicino ai nostri comuni, sia con riguardo alla struttura amministrativa che alla natura e qualità dei servizi erogati, anche attraverso società pubbliche (4), mentre dal punto di vista delle dimensioni geografico-territoriali è simile alle nostre province, presentando estensione in alcuni casi maggiore rispetto ad alcune regioni italiane.

Ciò è dovuto al fatto che la Gran Bretagna è caratterizzata, per ragioni storiche, da un numero più limitato di entità territoriali, non avendo vissuto l'esperienza dei comuni medievali e delle città Stato. Assurgono alla dignità di *Cities* solo le principali città (poco più di 30), solitamente sopra i 100.000 abitanti, gestite da un *Council* diverso da quello della contea storica in cui la città si colloca. Il *City Council* ha una propria amministrazione autonoma, che prescinde da quella dei *Council* vicini, inclusi quelli che storicamente ne ricomprendono il territorio (5).

Il *Council*, per quanto assimilabile al comune ovvero alla provincia, opera con meccanismi molto diversi da quelli di una pubblica amministrazione italiana. Ad esempio, il rapporto con i propri dipendenti è totalmente privato, non sussistendo di fatto nel Regno Unito un rapporto di pubblico impiego. Il fattore lavoro costituisce una leva importante per le finanze del *Council*. Non essendo previsto, come nelle “colonie”, un concetto di bancarotta della *municipality*, il *Council* ha l'obbligo di mantenere le proprie finanze in pieno equilibrio, potendo anche ricorrere, ove necessario in ragione della condizione finanziaria dell'ente, alla *redundancy* dei suoi dipendenti, vale a dire al licenziamento dei dipendenti, che costituisce un *modus operandi* totalmente ordinario per consentire all'ente di conseguire il suo equilibrio economico-finanziario. Ovviamente, da una prospettiva italiana e continentale, questo approccio susciterebbe più di qualche perplessità, ma risulta pienamente giustificato nel contesto liberale anglo-americano.

Il *Council* può senz'altro costituire società di diritto privato al fine di fornire servizi accessori. Queste società, tuttavia, sono assoggettate al regime privatistico ordinario, essendo irrilevante la natura pubblica o privata dell'ente di

(2) Sul *right of ownership* in Scozia, cfr., senza pretesa di esaustività, G.L. Gretton, K.G.C. Reid, *Conveyancing*, Edinburgh, W. Green, 2018, 5^a ed.; D.A. Brand, A.J.M. Steven, S. Wortley, *Professor McDonald's Conveyancing Manual*, Edinburgh, Tottel, 2004-2009; J.M. Halliday, I.J.S. Talman, *Conveyancing Law and Practice*, vol. 2, Edinburgh, W. Green, 1996, 2^a ed. Laddove nel diritto inglese vi è un unico atto di trasferimento, quello finale, nel diritto scozzese, in parte come per i diritti continentali, vi sono due fasi: la stipula delle *missives*, le missive, simili ai contratti preliminari, con la differenza che devono essere pubblici, non essendovi per tale tipologia alcuna scrittura privata ed essendo vietato qualunque deposito; il *final contract*, o contratto definitivo, con cui si concretizzano, sempre a mezzo di *notary public*, il trasferimento della proprietà e il pagamento del prezzo. Viene enfatizzato che le missive devono essere in forma necessariamente scritta. Cfr. G.L. Gretton, K.G.C. Reid, *op. cit.*, 46. Si aggiunge che tali lettere, appunto le *missives*, possono essere firmate dalle parti stesse, ma in pratica è molto più probabile che siano i *solicitors* in nome delle parti contraenti a farlo. Se il *solicitor* è una *law firm*, deve essere il così detto *member* a firmare, ove trattasi di *limited liability partnership*. Se invece è una *ordinary partnership*, potrebbe essere la persona autorizzata *ad hoc*, anche se è solitamente un *partner*.

(3) Editorial, *Council tax: Okon v Lewisham LBC*, in *Journal of Housing Law*, 2017, 20(6), D88-D89; Editorial, *Overpayment of Council Tax Benefit Added to Council Tax Bill*, in *Quarterly Account*, 2013, 29(Sum), 15; O. Tassell, *Landlord's Liability to Pay Council Tax: Macatram v London Borough of Camden Macatram v Camden LBC [2012] EWHC 1033*, in *Landlord & Tenant Review*, 2012, 16(5), 201-203; J. Kruse, *Council Tax "Redemption Fees"*, in *Adviser*, 2008(126), 42-44; P. Twigg, *Council Tax Benefit: not "Benefiting"*, in *Welfare Rights Bulletin*, 2007, 200, 10; A. Murdie, *Reforming Council Tax Recovery*, in *Legal Action*, 2005, Nov, 17-18; D. Rutledge, *Council Tax Benefit - Backdating for Good Cause - Claimant's Misunderstanding*, in *Journal of Social Security Law*, 2005, 12(4), D141-142; Editorial, *Council Tax: Second Adult Rebates*, in *Welfare Rights Bulletin*, 1993, 113, 2-3; Editorial, *Council Tax and Council Tax Benefit*, *ibidem*, 112, 2-5; Editorial, *Council Tax Liability*, in *Landlord & Tenant Review*, 2016, 20(5), D28; P. Sparkes, *Definitional issues of the English council tax legislation*, in *British Tax Review*, 1992, 5, 305-322; Editorial, *Local Taxation: Council Tax Bankruptcy Petition - Validity of Liability Orders*, in *Adviser*, 2008, 126, 45-46; Editorial, *Enforcement of Council Tax - Procedure Where Enforcement Notice not Properly Served*, in *Justice of the Peace & Local Government Law*, 2004, 168(51/52), 986; Question and Answers, *Council Tax Exemption and Liability*, in *Quarterly Account*, 2011, 21(Sum), 20; Case Comment, *Council Tax Liability on Assured Shortholds: Leeds City Council v Broadley*, in *Landlord & Tenant Review*, 2017, 21(1), D3; P. Kenna, J. Sidoli del Ceno, *Liability for Council Tax - Statutory Periodic Tenant CT v Horsham District Council (HB) [2013] UKUT 617 (AAC)*, *ivi*, 2014, 18(3), 107-109.

(4) Tali società sono di varia natura, e solitamente assumono la forma delle *companies*, ossia delle società di capitali. Possono operare in una complessità di aree, dai trasposti allo sport (gestione di palestre, campi di golf e piscine), comunque nell'ambito locale di operatività del *Council*. La partecipazione del *Council* in tali società, anche al cento per cento del capitale della partecipata, non altera la natura privatistica di tali *companies*, e dunque delle relative regole, che sono quelle del *Companies Act 2006*.

(5) Per cogliere questa peculiarità, il *Council* di Edimburgo, che è una *city*, è stato creato sottraendo alla regione storica di Edimburgo, *Lothian*, la città vera e propria e il territorio vicino, per costituire appunto un territorio autonomo.

appartenenza. Il concetto giuridico, peculiarmente italiano, delle *in-house companies*, non trova corrispondenza nel *common law*, malgrado l'assonanza linguistica, voluta forzatamente dal legislatore italiano.

In definitiva, il *Council* è entità pubblico-territoriale strategica, in quanto organizza una serie di servizi essenziali di primaria importanza: acqua, che costituisce nel Regno Unito bene pubblico; pulizia; scuola (primaria e secondaria).

Il *Council* rappresenta il primo livello del *public sector* britannico, quello più prossimo al cittadino residente (ancora corrispondente a un comune italiano, ma in alcuni casi molto più esteso quanto a territorio), cui si contrappone il livello di governo nazionale e britannico (Parlamento e Governo).

Sebbene la Gran Bretagna comprenda più Nazioni, con propri parlamenti e con poteri di imposizione fiscale, si può davvero ritenere che non vi siano entità intermedie fra *Council* e Governo centrale, con quest'ultimo che, fiscalmente, può imporre e riscuotere le imposte erariali come *income tax*, *vat tax* e *succession tax*.

Il *Council* si finanzia con proprie risorse, raccolte appunto attraverso la *Council tax*, dovendo assicurare un pieno equilibrio economico-finanziario. Nel *Council* trova piena applicazione il principio di *accountability*, rispondendo gli amministratori locali direttamente ai propri elettori secondo il principio del "vedo, pago, voto". La *Council Tax* è, infatti, il tributo più direttamente controllato e controllabile da parte dei contribuenti britannici, in quanto i *Council leaders*, eletti su base democratica, decidono, con le risorse raccolte attraverso tale prelievo (che resta la principale fonte di entrata), di finanziare una serie di servizi essenziali come anche di svolgere talune attività accessorie, liberamente eleggibili (persino ludiche o spettacolistiche).

Ciò sembra contrastare con quanto accade in Italia, in quanto la tassa maggiormente assimilabile alla *Council Tax*, l'Ici con le sue evoluzioni, sembra essere fortemente radicata nel territorio sottoponendo a tassazione proprietà e diritti reali immobiliari ed è riversata all'ente locale.

3. Il quadro regolatorio della Council Tax. Gli elementi strutturali del prelievo

Introdotta nel 1993, la *Council Tax* trova la sua fonte normativa nel *Local Government Finance Act 1992*. La *Section 1* del *LGFA 1992* fa riferimento a una *Billing Authority*, una autorità che abbia potere di applicare e riscuotere la tassa, con riferimento a *dwellings*, ossia dimore poste nella sua area di competenza. Per quanto riguarda la Scozia, ordinamento di *common law* con radici romanistiche, pur sempre nel Regno Unito, lo stesso *LGFA 1992* ha una sua parte (*Section 70* e seguenti) dedicata alla stessa, i cui principi e regole sono simili ma tengono conto di talune peculiarità del diritto di proprietà a "Nord del Vallo di Adriano".

Analizzando la struttura del prelievo e i suoi elementi tipizzanti, occorre in primo luogo considerare i soggetti obbligati e la fattispecie imponibile in senso oggettivo. Il tributo trova applicazione nei confronti dei soggetti residenti aventi più di 18 anni (6), rimanendo insensibile al numero dei componenti del nucleo familiare (con la conseguenza che maggiore è il nucleo familiare, minore sarà l'importo teorico *pro capite* a carico di ciascuno). Riduzioni dell'ammontare della *Council Tax* nella misura del 25% sono riconosciute per la *single occupancy*, ossia per quel nucleo familiare costituito da un solo individuo. Una *fully Council Tax* si basa solitamente su due adulti che vivono in quella casa, anche se tale calcolo è virtuale. Sposi e partner conviventi sono solidalmente responsabili per il pagamento della relativa "invoice" (o fattura) (7).

Alcune persone non sono computate fra coloro che devono intendersi quali occupanti l'abitazione. Questo vuol dire che i relativi contribuenti potranno fare richiesta per avere uno "sconto" (*discount*).

Il soggetto può essere escluso (*disregarded*) se ha meno di 18 anni e lavora con un contratto di apprendistato; ha 18 o 19 anni ed è ancora uno studente a tempo pieno; è uno studente universitario a tempo pieno; ha meno di 25 anni e prende fondi dall'*Education and Skills Funding Agency*; è uno studente di infermieristica; è un assistente di lingue straniere iscritto presso il *British Council*; ha gravi problemi di salute mentale; è un *carer* a tempo pieno per qualcuno che non sia il suo partner, sposo, con figlio di meno di 18 anni; è un diplomatico. Lo sconto *de quo*, pari al 50%, necessita di una domanda, anche se il soggetto è qualificato. La riduzione nella misura del 25% si applica se il contribuente vive da solo ovvero se nella casa vive qualcun altro che sia esentato.

È importante sottolineare che la *Council Tax* non si applica in relazione alla proprietà, sempre e comunque, ma in relazione all'occupazione a vario titolo di un bene immobile. In altre parole, se l'immobile è affittato in base a un contratto di *tenancy*, il *tenant*, in quanto occupante, sarà responsabile per il pagamento della *Council Tax*. È ovvio, peraltro, che il proprietario sarà responsabile in via residuale, per le ipotesi in cui l'immobile non sia locato o comunque nella disposizione di terzi.

Si coglie, dunque, rispetto al regime italiano, il *favor* di questo tributo non tanto per il proprietario, quanto per la circolazione dell'immobile e per l'incoraggiamento, indiretto, al proprietario a promuovere l'utilizzo da parte di terzi, e quindi a non lasciare l'immobile sfitto. Le proprietà non locate sono, infatti, assoggettate alla tassazione a carico del proprietario, potendo subire persino maggiorazioni di prelievo: se l'immobile rimane libero per più di 2 anni, il *Council* è, infatti, legittimato ad applicare un *extra charge*. Il relativo ammontare dipende da quanto tempo la proprietà è stata

(6) Se ad esempio in un immobile vivessero solo minorenni, vi sarebbe una esenzione.

(7) Il termine "fattura", *invoice*, non è usato in modo inappropriato. La terminologia "privatistica" del rapporto fra *Council* e residente sembra implicitamente ricordare che questo rapporto fra Stato e contribuente ha un carattere non "oppressivo".

disabitata. Teoricamente, il *Council* ha potere di applicare una *Council Tax* di quattro volte superiore a quella normale, se l'immobile è rimasto vuoto per più di cinque anni. L'obbligo di pagare il "premio" per la casa rimasta disabitata non si applica se la proprietà è una pertinenza ovvero se la persona interessata è un membro dell'esercito (*armed forces*) e lo stesso presta servizio in una località dove riceve un alloggio di servizio o abita in una foresteria militare.

Non mancano poi ipotesi di esenzione in casi particolari, come ad esempio in caso di destinazione alla vendita del bene per morte del proprietario (*"If you're selling a property on behalf of an owner who's died, you do not need to pay Council Tax until after you get probate as long as the property remains empty. After probate is granted, you may be able to get a Council Tax exemption for another 6 months if the property is both: unoccupied still owned and in the name of the person who died"*).

In aggiunta a ciò, alcune abitazioni non sono tassate per il periodo in cui rimangono disabitate per fatto non volontario, come ad esempio per detenzione (a meno che non dovuta a evasione fiscale), per degenza in ospedale o in casa altrui; per essere stati privati del bene, ad esempio perché morosi in una procedura esecutiva; perché l'abitazione è inabitabile (*derelict*) (8) ovvero oggetto di procedure esecutive per essere destinata alla demolizione.

Inoltre, una riduzione della *Council Tax* può essere ottenuta anche quando la casa necessita di lavori straordinari ovvero di cambiamenti strutturali. Diverso dal caso di lavori maggiori o strutturali è quella di mero ammodernamento. In questo caso, se si tratta di una proprietà vuota ovvero una proprietà di nuova costruzione, il contribuente riceverà una "*completion notice*" (una comunicazione di completamento dei lavori), ove viene indicata anche la data in cui deve essere pagata la *Council Tax*.

In definitiva, la *Council Tax*, vista dall'ordinamento giuridico italiano, costituisce un tributo locale, in quanto le somme che vengono introitate sono riservate al *Council* e contribuiscono a dotare lo stesso delle risorse finanziarie di cui necessita. La "località" del tributo è rafforzata anche dal fatto che a fissarne l'importo è lo stesso ente locale. Tuttavia, la relativa fonte normativa è statale, poiché è il Parlamento di Westminster ad aver istituito i *Council* e la relativa *Council Tax*. La natura del tributo è reale: a pagarla è chi occupa il bene immobile a titolo di proprietà o di affitto. La condizione soggettiva, come ad esempio l'età, entra in gioco solo per definire eventuali esenzioni. La natura del tributo è fortemente causale, perché è finalizzato a rendere la macchina del *Council* realmente funzionante, con quel complesso di risorse finanziarie di cui necessita in via ordinaria.

4. L'esperienza dei tributi locali nel diritto italiano

Orientando l'analisi verso l'ordinamento italiano, occorre ricordare che per tributo comunale, provinciale e regionale si intende il prelievo destinato al finanziamento, rispettivamente, dei comuni, delle province o delle regioni, e relativo ad una manifestazione di ricchezza localizzata o localizzabile all'interno del territorio dell'ente locale o ai servizi pubblici prestati dagli stessi enti (9). Non sembra, invece, essenziale ai fini della qualificazione del tributo come comunale o provinciale l'effettivo esercizio da parte del comune o della provincia dei poteri di accertamento e di riscossione, dipendendo dagli assetti normativi l'affidamento della gestione allo stesso ente locale, cui è devoluto il gettito del tributo, all'amministrazione finanziaria statale o a soggetti terzi. Più delicata appare, invece, la questione, affrontata in diverse occasioni dalla dottrina (10), della rilevanza, ai fini della connotazione di un tributo come locale, del riconoscimento della potestà normativa secondaria in capo all'ente impositore. Prescindendo dalle diverse implicazioni di ordine definitorio (si pensi ai dubbi sulla configurazione come tributo locale di addizionali, sovrimposte e altre forme di prelievo con riguardo alle quali l'ente locale non ha un vero e proprio potere normativo), non può sfuggire che tale problematica si collega, più in generale, a quella degli ambiti e dei contenuti dell'autonomia normativa e finanziaria riservati all'ente locale. Ciò in quanto il tributo locale può essere espressione della potestà normativa riconosciuta all'ente ovvero essere oggetto di una disciplina di rango primario interamente o parzialmente eteroimposta.

A seguito della riforma costituzionale avvenuta con la l. cost. n. 1/2001, l'autonomia finanziaria e tributaria dei comuni e delle province, pur operando sul versante delle entrate come su quello delle spese, non comporta il potere di istituzione di tributi propri, dovendo essere esercitata nel rispetto del principio costituzionale di legalità di cui all'art. 23 della Costituzione, oltre che dei "*principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*" (11).

(8) La proprietà è *derelict* se: a) non è possibile viverci, ad esempio perché è stata danneggiata dal tempo, da marciume ovvero vandalismo; b) avrebbe bisogno di maggiori lavori strutturali al fine di renderla di nuovo abitabile ("*wind and watertight*").

(9) Cfr. A. Di Pietro, voce *Tributi comunali*, in *Enc. giur.*, vol. XXXI, il quale riconosce la riconducibilità nella categoria dei tributi comunali "quelle prestazioni coattive che sono caratterizzate dalla particolare finalità di procurare al Comune i mezzi per far fronte alle spese necessarie per l'attività istituzionale e per realizzare i fini normali ed eccezionali che siano, che caratterizzano la funzione pubblica dell'ente". Evidenziano l'esigenza di un collegamento del tributo comunale o provinciale (ed anche regionale) con il rispettivo ambito territoriale di riferimento o con le funzioni di competenza dell'ente territoriale N. D'Amati, *Saggi di finanza pubblica*, Bari, Cacucci, 1990; L. Tosi, *Principi generali del sistema tributario locale*, in *Aa.Vv., L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, Roma, Eti, 1994, 31 ss.

(10) In questo senso, L. Tosi, *Finanza locale*, Milano, Giuffrè, 1990, 12. Cfr. G. Lorenzon, voce *Tributi locali*, in *Enc. dir.*, vol. XLV, il quale sostiene che "il primo elemento della definizione di un tributo locale è quello di una effettiva potestà normativa secondaria attribuita all'ente impositore". Nello stesso senso A. Giovanardi, voce, *Tributi comunali*, in *Digesto Sez. comm.*, vol. XVI, 146 ss., spec. 162.

(11) Cfr., tra i tanti interventi della dottrina, F. Amatucci (a cura di), *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, Torino, Giappichelli, 2010.

L'art. 119 della Costituzione non comporta, infatti, deroghe al principio di legalità dei tributi, né introduce una riserva di regolamento in sostituzione della riserva di legge nemmeno limitatamente agli ambiti demandati agli enti territoriali. Ne consegue che i tributi locali trovano la propria disciplina sia nelle fonti normative primarie eteronome sia nelle disposizioni regolamentari secondarie adottate dai singoli comuni e province, in forza dell'autonomia normativa e finanziaria loro riconosciuta. Questi ultimi possono integrare e completare i precetti normativi primari definiti dalla legge dello Stato o regionale, intervenendo sugli ambiti estranei a quelli coperti da riserva di legge. Conforta tale interpretazione l'art. 52, c. 1, del d.lgs. n. 446/1997, per effetto del quale *“per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge”*. Orbene, dovendo la legge definire soggettività, fattispecie e base imponibile, deve ritenersi che l'ente locale possa stabilire la misura dell'aliquota (sia pure nel rispetto di quella massima fissata dalla legge), prevedere forme di attenuazione del carico tributario, disciplinare l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione del tributo e i connessi adempimenti di ordine formale. Appare certamente precluso al potere normativo secondario qualunque intervento sia con riguardo alla tutela contenziosa in conseguenza delle disposizioni costituzionali riguardanti la tutela di diritti soggettivi e degli interessi legittimi dinanzi agli organi della giurisdizione ordinaria o amministrativa, sia con riguardo alla materia delle sanzioni alla luce del principio di legalità stabilito dall'art. 3 del d.lgs. n. 472/1997. Ulteriori limiti discendono dall'ordinamento comunitario, sia con riferimento al divieto di aiuti di Stato che alla libera circolazione dei capitali, alla libera prestazione dei servizi, alla libertà di stabilimento.

In materia di fiscalità locale, negli ultimi decenni, gli spazi demandati al potere normativo degli enti locali sono stati, in alcuni periodi, fortemente compressi o quasi del tutto azzerati, in altri, ampliati e rafforzati, a seconda delle scelte espresse dalla legislazione vigente con riguardo ai modelli di finanziamento degli enti territoriali (finanza derivata, finanza propria; finanza mista) (12). Per contro, la maggiore o minore intensità del potere normativo regolamentare degli enti locali in materia tributaria non ha sempre corrisposto al reperimento dei mezzi necessari per lo svolgimento delle funzioni alle quali gli enti territoriali sono preposti, potendo tributi eteroregolamentati assicurare un gettito significativo, ovvero tributi espressioni di autonomia generare risorse esigue. Non è detto, infatti, che l'esercizio di un potere normativo secondario in materia tributaria consenta, di per sé, l'autosufficienza finanziaria dell'ente locale, potendo questa essere garantita soltanto da risorse trasferite (come peraltro nella fase immediatamente successiva all'unificazione e persino sotto il fascismo).

L'assunzione dell'autonomia costituzionale come garanzia di sistema si spinge ben oltre l'autosufficienza finanziaria per quanto attiene alla provvista di mezzi finanziari, recando anche il potere di *“stabilire e applicare tributo”*, inteso come diritto fondamentale delle collettività locali (13). Sotto un diverso profilo, dovendo la garanzia dell'autonomia normativa ed impositiva essere riferita al sistema della finanza locale più che ai singoli tributi, possono convivere tributi locali, pur introdotti con fonti primarie, con riguardo ai quali l'ente locale disponga di ampi spazi di autonomia regolamentare (tributi che potremmo definire *“autonomi”* ovvero, seguendo la formula contenuta nell'art. 119 della Costituzione, *“propri”*) e tributi, pur destinati al finanziamento degli enti territoriali, in cui sono limitati gli spazi attribuiti, recando la legge una compiuta disciplina sia degli aspetti sostanziali che di quelli procedurali del prelievo (tributi locali che potremmo definire *“eteronomi”* o locali *“impropri”*, muovendo dalla formula contenuta nell'art. 119 Cost.). Come evidenziato dalla Corte costituzionale (sent. n. 37/2004), *“anche i tributi di cui già oggi la legge dello Stato destina il gettito, in tutto o in parte, agli enti autonomi, e per i quali la stessa legge riconosce già spazi limitati di autonomia agli enti quanto alla loro disciplina [...] sono istituiti dalla legge statale e in essa trovano la loro disciplina, salvo che per i soli aspetti espressamente rimessi all'autonomia degli enti territoriali”*. Va, tuttavia, avvertito che, dal coordinamento degli artt. 117 e 119 della Costituzione, tra i tributi comunali (e provinciali) eteroimposti possono essere anche compresi quelli istituiti con leggi regionali in forza della potestà legislativa di tipo concorrente, ferma restando la competenza statale nella determinazione dei principi fondamentali nella materia e con riguardo all'esercizio del potere di coordinamento della finanza pubblica nel suo complesso. Compete, infatti, alle regioni l'adozione di disposizioni attuative delle leggi statuali ovvero di norme istitutive di tributi *“regionali propri”*, nel rispetto delle regole espresse dalla legge dello Stato e del principio della necessaria relazione della fattispecie soggetta a tassazione con gli interessi sottesi alle materie di competenza. Come già avvertito, sebbene non appaia essenziale ai fini della

(12) Cfr. N. D'Amati, *L'autonomia impositiva degli enti locali: aspetti storici e giuridici*, in Aa.Vv., *Autonomia impositiva degli enti locali* (Atti del convegno, Taormina, 26-27 marzo 1982), Padova, Cedam, 1983, 32; Id., voce *Finanza locale*, in *Noviss. dig. it.*, app., vol. III; A. Fedele, *Problemi attuali della finanza locale*, in *Rass. parlamentare*, 1974, 147; F. Gallo, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna, il Mulino, 1979; L. Tosi, voce *Finanza locale*, in *Digesto Sez. comm.*, vol. VI; Id., *Finanza locale*, cit.; F. Putzolu, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali. Profili giuridici del federalismo fiscale*, Padova, Cedam, 1996; G. Marongiu, *Storia dei tributi degli enti locali 1861-2000*, Padova, Cedam, 2001; F. Tundo, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, Padova, Cedam, 2002; A. Giovanardi, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, Giuffrè, 2005, 72 ss.

(13) Sul piano concreto, se, da un lato, non può ritenersi compatibile con le disposizioni costituzionali riformate, l'eliminazione o la forte compressione da parte della legislazione statale del potere normativo secondario di comuni e province nella materia tributaria (così Corte cost. nn. 296 e 297/2003 e n. 37/2004), dall'altro, non possono nemmeno ritenersi impediti l'eteroistituzione e l'eteroregolamentazione di tributi il cui gettito sia devoluto agli enti locali, non disponendo comuni e province del potere di introdurre autonomamente tributi *“propri”* e adottare fonti normative di rango primario. Secondo Corte cost. 14 novembre 2005, n. 417, *“il legislatore statale può legittimamente imporre agli enti autonomi vincoli alle politiche legislative (ancorché si traducano inevitabilmente in limitazioni indirette all'autonomia di spese degli enti), ma solo, con “disciplina di principio”, “per ragioni di coordinamento finanziario connesse ad obiettivi nazionali, condizionati anche dagli obblighi comunitari”*.

qualificazione del tributo come locale, la potestà normativa secondaria si pone come espressione e proiezione dell'autonomia normativa e finanziaria, consentendo all'ente locale di dettare le disposizioni che assume come meglio rispondenti agli interessi e alle esigenze della comunità locale.

Con riferimento ai tributi comunali viene così delineato un sistema bilivello in cui la potestà normativa viene esercitata o dallo Stato o dalla regione, a seconda della natura della fattispecie da sottoporre a prelievo e del potere regolamentare dell'ente locale chiamato ad esercitare l'autonomia di cui è titolare. La separazione tra i rispettivi ambiti normativi è confermata dall'esclusione del potere della regione di intervenire sulle basi imponibili e sulle aliquote di tributi che non siano del proprio livello di governo e che siano state già assoggettate a tassazione erariale. Appare evidente come il divieto di duplicazione del prelievo riflette fondamentali esigenze di equità, con riguardo ai rapporti tra ente impositore e contribuente, e lealtà istituzionale, nei rapporti Stato-regioni. Nel contempo, deve evidenziarsi il divieto di sovrapposizione di tributi sulla stessa fattispecie operante nella medesima misura nei confronti dello Stato e nei confronti delle regioni in considerazione della sua portata garantista, non potendo il contribuente essere esposto alle conseguenze del conflitto tra più livelli di imposizione (14). La fondamentale linea di ripartizione della competenza tra Stato e regioni in materia di tributi propri è costituita dal principio della "riserva di presupposto", per il quale le regioni possono istituire tributi propri, per sé e per gli enti locali, solo se gravanti su presupposti non già assoggettati a imposizione sulla base di una legge statale, istitutiva sia di un tributo erariale, sia di un tributo regionale o locale di fonte normativa statale. In realtà, che la regione non possa "appropriarsi", per istituire tributi propri, di fattispecie di tributi erariali vigenti, si desume, oltre che dal divieto di doppia imposizione (o riserva di presupposto), dai principi di territorialità, di correlazione e continenza, lealtà istituzionale, responsabilità finanziaria, previsti dalla stessa legge delega n. 42/2009. In questa prospettiva, proprio l'espressa previsione dei principi di correlazione e di continenza, unitamente a quello di non esportabilità del tributo (che peraltro costituisce una proiezione del dovere di lealtà istituzionale) possono efficacemente operare come criteri fondanti della categoria dei tributi locali. È di tutta evidenza, infatti, che in forza del principio di continenza le nuove imposte di carattere regionale dovranno essere in qualche modo "contenute" nelle competenze legislative e amministrative riconosciute dagli artt. 117 e 118 della Costituzione (15), mentre quelle comunali devono essere strettamente collegate alle funzioni dell'ente sia con riguardo alla conformazione del presupposto sia, in qualche modo, riconducibile alla destinazione del gettito al finanziamento delle funzioni degli stessi enti.

Tale principio, peraltro, si collega al modello di riorganizzazione del rapporto tra Stato, regioni ed enti locali delineato dal nuovo titolo V della Costituzione, in forza del quale le diverse manifestazioni di autonomia si relazionano non secondo una connessione gerarchica, ma secondo un principio ordinatore e organizzatorio che ha nella competenza e nella territorialità il suo criterio ispiratore. Ogni ente locale, equiordinato rispetto agli altri, ha un ambito spaziale nel quale esercita le proprie funzioni (16) e una propria sfera di attribuzioni collegate a tale ambito territoriale. In questa prospettiva, il territorio si pone anche come il luogo di emersione degli interessi della cui cura l'ente è investito e di cui l'ente stesso è chiamato ad occuparsi in considerazione delle competenze di cui è titolare. Il tributo comunale si atteggia, pertanto, come tributo di prossimità non solo in considerazione della circostanza che il soggetto attivo è proprio l'ente territorialmente più prossimo agli interessi oggetto di cura, ma anche in quanto esso finanzia l'insieme delle azioni amministrative messe in campo dallo stesso comune. Dall'aderenza alle proprie competenze, la funzione impositiva locale trae linfa e legittimazione, offrendo alla comunità locale le risorse necessarie per provvedere a interessi e bisogni e allo stesso tempo assoggettando a tassazione fattispecie determinate attraverso l'applicazione del principio di territorialità, sul riferimento a fatti elementari o a fatti particolarmente qualificati (ossia "arricchiti" di elementi di specificazione ulteriori) al fine di caratterizzare il presupposto in modo adeguato a esprimere la specifica appartenenza del soggetto alla collettività considerata. Nella selezione delle fattispecie imponibili, essa tende a svincolarsi dalle fattispecie già sottoposte a tassazione erariale e comunemente percepite come manifestazioni di capacità contributiva (reddito,

(14) Cfr. F. Gallo, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, regioni ed enti locali*, in *Rass. trib.*, 2002, 2007, secondo il quale non sarebbe ammessa la creazione di tributi regionali e locali sul reddito o sul patrimonio che si risolvano in un duplicato per struttura e disciplina, di quelli erariali già esistenti. L'Autore avverte comunque che "data l'ampia portata degli artt. 117, comma 4, e 119, primo comma, è dunque difficile negare un'ampia potestà legislativa alle regioni quando essa verta su materie di competenza delle regioni stesse e (in via mediata degli enti locali). È, però, anche comprensibile che tale potestà possa essere limitata quando travalica la materia e (naturalmente) l'ambito territoriale di loro competenza".

(15) Tale principio viene lucidamente illustrato da F. Gallo, *Prime osservazioni sul nuovo articolo 119 della Costituzione*, *ibidem*, 585.

(16) Cfr. P. Russo, G. Frasoni, *Ripartizione delle basi imponibili e principi di coordinamento del sistema tributario*, *ivi*, 2010, 1575; G. Frasoni, *La territorialità dei tributi regionali e locali e degli enti locali*, in <www.federalismi.it>, 26 settembre 2011, il quale richiama "il rapporto circolare di reciproca implicazione esistente fra attribuzione delle funzioni, riferibilità degli interessi oggetto di cura e definizione dei soggetti interessati dall'azione dei diversi livelli di governo", evidenziando come il territorio sia "il luogo di emersione degli interessi la cui cura è attribuita all'ente". Osserva ancora l'A.: «se il principio di territorialità implica una definizione del presupposto dei tributi idonea a evidenziare, per un qualche profilo, l'appartenenza del soggetto alla collettività la cui spesa sono finanziate attraverso i tributi medesimi, è chiaro innanzi tutto che, quando si è dinanzi a collettività "parziarie" – nei termini anzidetti – il profilo di appartenenza deve essere "specifico", ossia distinto dai profili che denotano (anche) appartenenza ad altre collettività ricomprese nel medesimo (unitario) ordinamento. Questa necessità discende dalla circostanza che, altrimenti, non si avrebbe un'adeguata considerazione del fatto che il soggetto è inserito, in modo giuridicamente rilevante per l'ordinamento considerato, in altre comunità "parziarie" le quali compongono una più ampia comunità generale e che il soggetto medesimo è tenuto ad assolvere i propri doveri contributivi rispetto a tutte le possibili comunità di appartenenza».

patrimonio, consumo, ecc.) (17) per colpire situazioni riconducibili alla emergente specializzazione delle funzioni, la quale produce tendenzialmente una differenziazione tra i diversi livelli di governo (18). Il binomio “cosa amministrata-cosa tassata” si ricompone quindi ponendosi come regola fondante nell’esercizio della funzione impositiva locale (19).

La conformazione del tributo come tributo di prossimità discende anche dalla l. n. 42/2009 che, nell’esprimere i principi fondanti e di coordinamento della finanza locale, all’art. 2, c. 1, lett. h), enuncia la regola della “territorialità” dei “tributi regionali e locali”. Per declinarne le modalità attuative attraverso specificazioni particolari (criteri di collegamento), la norma reca oltre a tale principio anche altri come la necessità di assicurare la “razionalità e coerenza dei singoli tributi e del sistema tributario” e il “divieto di ogni doppia imposizione sul medesimo presupposto, salvo le addizionali previste dalla legge statale o regionale” (art. 2, c. 1, lett. o). Sono poi espressamente richiamati i principi di responsabilità e di sussidiarietà, e finanche quello della “tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate” (art. 2, c. 2, lett. p). Sebbene formalmente autonomi, i principi posti dalla delega esprimono una visione unitaria che consente di delineare una nozione di tributo che valorizza la sua “prossimità” sia rispetto al carattere della sua naturale territorialità sia per la stretta compenetrazione della fattispecie con gli interessi della comunità amministrata e quindi con i servizi ad essa offerti. In questo senso, il principio di responsabilità si atteggia come naturale relazione tra amministratore e amministrati che, soprattutto nei comuni medio-piccoli, è immediata e diretta. Al principio di responsabilità finanziaria (20) si accompagna naturalmente quello di trasparenza della pubblica amministrazione e della corretta informazione in ordine alle scelte fiscali adottate (21), dovendo il diritto di voto (e quindi di selezione/elezione degli amministratori) presupporre la conoscenza delle regole di riparto della spesa pubblica e di quelle del prelievo. In questo senso, il principio di responsabilità, e con esso quelli di trasparenza e corretta informazione, non possono essere disgiunti dalla stessa ragione del prelievo (22), che è e resta quella di assicurare il

(17) Cfr. R.A. Musgrave, *Who should tax. Where and what?*, in C.E. McLure jr (ed.), *Tax assignment in Federal countries*, Canberra, Centre for research on federal financial relations, 1983, per il quale le imposte sui beni e redditi dotati di un elevato grado di mobilità devono essere di competenza dello Stato centrale, così come quelle che colpiscono basi imponibili distribuite sul territorio in modo ineguale, quali, ad esempio, l’imposta progressiva sul reddito, le imposte di successione e i tributi sulle risorse naturali, mentre le imposte basate sul criterio del beneficio così come le tariffe e i prezzi pubblici e le imposte su fattispecie immobiliari si prestano ad essere affidate ai governi locali.

(18) Osserva F. Gallo, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, regioni ed enti locali*, cit., 2011, che, data la strumentalità della tassazione al raggiungimento degli obiettivi di politica regionale, va valorizzato il cosiddetto principio di contenenza che condiziona la legittimità del “tributo proprio” alla previa valutazione della contenenza dell’interesse espresso dall’elemento materiale del suo presupposto negli interessi compresi nell’elencazione delle materie attribuite alla competenza regionale (e locale).

(19) Nella ricerca di nuove fattispecie da sottoporre a tassazione locale, K.C. Messere, *Tax policy in Oecd countries. Choices and conflicts*, Amsterdam, Ibf, 1993, evidenzia che qualunque nuovo tributo deve rispondere ad alcuni requisiti quali la visibilità intesa come percepibilità del grado di responsabilizzazione delle autorità locali; la non esportabilità fuori dal territorio dell’ente locale; la semplicità nell’amministrazione; la percezione come tributo giusto.

(20) Osserva M. Bertolissi, *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. e pratica trib.*, 2009, I, 230, che “la combinazione dei termini valore, solidarietà, responsabilità e libertà implica che la forma di Stato da attuare – che è quella prevista dal Costituente – sia quella dello Stato costituzionale a struttura federale. Per realizzare il quale va senz’altro articolato, anche nelle reciproche interrelazioni, il sistema di finanziamento dei vari livelli di governo in modo da assicurare quantità date di risorse”. Nello stesso senso L. Antonini, *Le coordinate del nuovo federalismo fiscale*, *ibidem*, 233, il quale denuncia i limiti del federalismo senza responsabilità.

(21) Cfr. A. Buccelli, B. Dardani, *La svolta del fisco federale*, in E. Colombo et al., *Dall’Europa ai Comuni*, Milano, Il Sole 24 Ore, 2003, 77, secondo cui “il federalismo fiscale è l’unico reale strumento per infrangere la spirale perversa e la contrapposizione storica fra amministrazione e cittadino in materia fiscale. Avvicinare la politica alla gente e la gente alla politica significa prima di tutto avvicinare la gente all’amministrazione fiscale e l’amministrazione fiscale alla gente. Significa infrangere il muro di diffidenza, sospetto, frustrazione e usurpazione che caratterizza il rapporto tra cittadino – contribuente e amministrazione – esattore. Significa costruire le basi per comprensione e trasparenza in un settore essenziale della vita che ha fatto della distorsione, dell’occultamento, dell’evasione e dell’elusione di responsabilità la regola”.

(22) Cfr. F. Moschetti, *Profili generali*, in F. Moschetti et al., *La capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1993, 19; K. Tipke, *La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria*, in *Fisco*, 1996, 7204; L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, Giuffrè, 1996, 244 ss., che richiama a proposito dell’art. 53 l’immagine di un “Giano bifronte”. Questa attitudine alla ricostruzione duale della norma costituzionale sta ad indicare non tanto la portata bivalente del principio di capacità contributiva, quanto piuttosto “la coesistenza di una dualità assiologica in una stessa regola costituzionale” (P. Boria, *L’interesse fiscale*, Torino, Giappichelli, 2002, 204 s.). Nell’art. 53 sono tutelati due interessi: quello della collettività al concorso di tutti alle spese pubbliche e quello del singolo al rispetto della sua capacità contributiva. I due interessi hanno pari rango e si limitano vicendevolmente. Niente nell’art. 53 sta a indicare che all’interesse fiscale sia data una qualsiasi prevalenza nell’ordine dei valori costituzionali. Sarebbe illegittima una disposizione che per tutelare uno sacrificasse l’altro, per cui il legislatore deve in ogni caso trovare le soluzioni normative che consentono il rispetto di entrambi. Sbilanciare l’art. 53 Cost. sul lato dell’interesse fiscale significa non cogliere che in tale norma non si parla di Stato come mero fondamento causale del tributo, ma di generale concorso alle spese pubbliche come coinvolgimento collettivo nelle spese comuni. Vanoni ritiene che se il tributo è dotato di causa, la legge tributaria non limita la libertà e i diritti dei singoli e non è di per sé odioso.

finanziamento della spesa pubblica (23), offrendo servizi pubblici all'intera collettività (24), secondo standard qualitativi idonei al soddisfacimento dei bisogni e dei diritti essenziali e criteri di efficienza ed efficacia. In una prospettiva più ampia, il modello dell'*accountability* opera anche come regola di riparto, in quanto impieghi di spesa e prelievi fiscali costituiscono modelli di redistribuzione della ricchezza a loro volta declinabili, come sancito dalla nostra Carta costituzionale, dando attuazione ai principi di solidarietà, di sussidiarietà (25) e di eguaglianza sostanziale oltre che di capacità contributiva (26) e di beneficio.

La stretta correlazione tra entrate e spese pubbliche emerge appieno attraverso il principio di responsabilità dinanzi al corpo elettorale, a cui è affidata la mediazione tra perseguimento e raggiungimento dei fini pubblici, godimento dei servizi pubblici e interessi privati di natura patrimoniale e personale (27). Esso costituisce un argine rispetto alla mera discrezionalità nelle scelte politiche, ma soprattutto diviene garanzia della persona e dei diritti fondamentali di cui è portatore, e quindi dell'interesse pubblico. Sempre attuale sul punto è il pensiero di Luigi Einaudi secondo cui: “gli uomini vogliono istintivamente rendersi ragione del perché pagano; e se quella ragione non è spiegata chiaramente, gridano all'ingiustizia. La credenza nella monarchia o nella repubblica [...] è un atto di fede. Ma la credenza nell'imposta sul reddito, sul patrimonio o sulle eredità o sui consumi non è un atto di fede” (28).

È di tutta evidenza come il principio di responsabilità debba essere posto in relazione al fabbisogno finanziario dell'ente locale, inteso come l'insieme delle risorse finanziarie necessarie per svolgere i propri compiti (29), e più precisamente come livello effettivo di fornitura del fabbisogno di servizi e dei costi per unità di servizio. Il livello dell'offerta indica il grado di offerta di beni e servizi, misurato rispetto alla domanda. Per domanda di servizio si intendono gli *input* utilizzati per raggiungere un livello di offerta (ad esempio, il numero e la qualità delle aule scolastiche).

Il rapporto tra domanda di servizio e livello di offerta può essere caratterizzato come una sorta di funzione produttiva. I costi, infine, sono i consumi dei fattori di produzione, valutati in termini monetari, che derivano dalla domanda di servizi. Non può quindi dubitarsi di come l'individuazione e la definizione dell'insieme delle funzioni e dei servizi siano da porre in stretta relazione alle modalità con le quali l'ente locale è in grado di farvi fronte attraverso risorse proprie e trasferite. In questa prospettiva, con riguardo al finanziamento della spesa per prestazioni essenziali, l'art. 117, lett. m), Cost. individua il parametro del costo standard, inteso come l'indicatore a cui comparare e valutare l'azione pubblica in luogo del criterio della spesa storica, largamente adoperato in passato. L'abbandono del criterio della spesa storica e l'introduzione di quello del costo standard sancito dalla l. n. 42/2009 appaiono necessari per restituire efficienza ed efficacia alla spesa pubblica locale, dando compiutezza al principio di responsabilità finanziaria. L'attribuzione di un'autonomia più ampia a ciascun ente nello svolgimento dei compiti affidati e al contempo il principio di sussidiarietà orizzontale e verticale, conseguente all'intreccio istituzionale tra i diversi livelli di governo, deve essere presidiato dal principio della perequazione finanziaria e con esso dell'erogazione di risorse pubbliche (trasferimenti o compartecipazione al gettito di tributi erariali) in misura idonea a provvedere alle spese per le funzioni essenziali (si veda in proposito l'art. 117, c. 2, lett. m, riguardante la determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale). In questo senso, l'art. 1, c. 1, della legge delega sancisce, infatti, che l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione deve avvenire, attraverso la garanzia dell'autonomia di entrata e di spesa, “rispettando i principi di solidarietà e di coesione sociale” (30) oltre che i principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza.

(23) Evidenzia F. Moschetti, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, 51, con riguardo al rapporto tra dovere tributario e spesa pubblica che «se le spese pubbliche richiedono il dovere di solidarietà commisurato alla capacità contributiva, è altresì vero che il dovere di solidarietà (necessariamente poi collegato alla capacità contributiva) non può essere imposto se non per finanziare “spese” che siano veramente necessarie e di interesse comune».

(24) V. al riguardo O. Ranalletti, *Lezioni di diritto finanziario*, Padova, Cedam, 2009, 7, secondo cui “lo Stato, prodotto naturale e necessario della natura umana, socievole da un lato, con tendenze egoistiche dall'altro, richiede per la sua esistenza e funzione, per la soddisfazione di quei bisogni collettivi, che si pongono come suoi scopi in un dato tempo, la cooperazione di tutte le forze sociali”. Con riguardo all'imposta, l'A. aggiunge: “qui abbiamo due termini, da una parte l'obbligo dello Stato di raggiungere fini di interesse collettivo, che è il fondamento giuridico del suo diritto all'imposta; dall'altra, la trasformazione dei tributi in servizi e beni capaci di soddisfare i bisogni pubblici, che è il fondamento giuridico ultimo dell'obbligo dei cittadini di pagare l'imposta”.

(25) Cfr. L. Antonini, *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Milano, Guerini, 2005, 65; F. Gallo, *Il principio di sussidiarietà fiscale*, in *Rass. trib.*, 2014, 207.

(26) Cfr. G. Abbamonte, A. Amatucci, *L'incidenza della capacità contributiva nell'interpretazione delle altre garanzie costituzionali italiane e tedesche*, in C. Glendi et al. (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, Padova, Cedam, 2018, 16.

(27) Così N. D'Amati, *La progettazione giuridica del reddito*, vol. I, Padova, Cedam, 1973, 126, il quale avverte, tuttavia, che tale funzione mediatrice del principio di capacità contributiva “non può essere identificata in una meccanica corrispondenza tra costo e beneficio, secondo la logica della teoria marginalista in quanto determina un collegamento, espresso in termini politici e sociali, tra il concorso alle spese pubbliche, unitariamente e globalmente concepite e l'uso dei servizi pubblici da parte dei singoli secondo un criterio distributivo”.

(28) L. Einaudi, *Prefazione*, in L.V. Berliri, *La giusta imposta*, Milano, Giuffrè, 1975, IX.

(29) Cfr. Per un approfondimento sui principi macroeconomici, M. Draghi, *Policymaking, responsibility and uncertainty*, Acceptance speech by Mr Mario Draghi, President of the European Central Bank, for the Laurea Honoris Causa from the Università Cattolica, Milan, 11 October 2019.

(30) Cfr. E. De Mita, *Le basi costituzionali del federalismo fiscale*, Milano, Giuffrè, 2009, 85, secondo cui «la legge delega sul federalismo fiscale approvata dal Parlamento non costituisce una “svolta storica” ma è solo un contenitore ricco di principi più ampi della

Analizzando il sistema dei tributi comunali italiano, possiamo evidenziare come esso si caratterizzi per una pluralità di forme di prelievo di diversa natura; accanto a talune imposte (come Imu, Iuc e imposta comunale sulla pubblicità), non mancano tributi di carattere paracommutativo dovuti in relazione a servizi pubblici o a attività giuridico-amministrative che concernono direttamente il soggetto obbligato (tassa sui rifiuti, tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche). Va poi segnalato il potere rimesso ai regolamenti comunali di istituire canoni (anche in sostituzione di tributi, come nel caso della tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche). Il sistema è poi completato con addizionali (si pensi a quella sull'imposta delle persone fisiche o all'addizionale all'accisa sull'energia elettrica, abolita a partire dal 1° gennaio 2012 per effetto dell'art. 2 del d.lgs. n. 23/2011) e sovrimposte (come, ad esempio, la soppressa sovrimposta comunale sugli immobili).

Tra i tributi comunali, quelli insistenti sugli immobili sono sicuramente i più significativi anche in termini di gettito. Proprio la loro rilevanza ha indotto il legislatore a intervenire più volte, attraverso modificazioni legislative che hanno via via ridefinito presupposto e modalità applicative. Ici, Imu, Iuc, da un lato, Tarsu, Tari, Tasi, dall'altro, non costituiscono solo acronimi ma modelli di prelievo che si sono sovrapposti rendendo ancora più confusa la disciplina, resa ancora più complessa per il largo esercizio del potere regolamentare da parte degli ottomila comuni italiani. Con la legge di stabilità per il 2020 (art. 1, cc. 639 ss., l. n. 160/2019), il legislatore ha tentato di dare un nuovo assetto alla materia, abrogando a decorrere dall'anno 2020 l'imposta unica comunale (Iuc) e la Tasi, e mantenendo in vita, pur con qualche modifica, l'imposta municipale propria (Imu, in passato Ici) e la tassa sui rifiuti (Tari).

Con riguardo al tributo immobiliare comunale, in qualche modo comparabile con la *Council tax*, il legislatore definisce il presupposto del tributo nel possesso di fabbricati, ad eccezione dell'abitazione principale, aree fabbricabili e terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi i beni strumentali e quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa. La fattispecie si caratterizza per tre requisiti che devono essere presenti insieme: *a)* elemento soggettivo consistente nel possesso (art. 1140 c.c.) in modo corrispondente al diritto di proprietà o altro diritto reale di godimento; *b)* elemento oggettivo: deve trattarsi di beni immobili nel senso in precedenza indicato; *c)* territoriale: gli immobili devono essere situati in territorio italiano e iscritti nel catasto. Il legislatore ha stabilito che per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, per terreno agricolo il terreno iscritto in catasto, a qualsiasi uso destinato, compreso quello non coltivato, per area fabbricabile l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici, generali o attuativi, ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità. Si considerano, invece, non fabbricabili i terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali, comprese le società agricole, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività agricole. L'Imu non si applica al possesso dell'abitazione principale, vale a dire l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Soggetti passivi dell'imposta sono i proprietari degli immobili ovvero i titolari del diritto di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi o superficie sugli stessi (art. 1, c. 743, legge di bilancio 2020) e i locatari, nell'ipotesi di concessione del bene in locazione finanziaria. Il tributo, che ha natura patrimoniale, si applica sul valore del bene. La base imponibile è, infatti, costituita per i fabbricati dal valore che risulta applicando alle rendite catastali rivalutate del 5% i moltiplicatori suddivisi in relazione alle diverse categorie catastali stabilite dalla norma. Per i terreni agricoli il valore è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, rivalutato del 25%, un moltiplicatore pari a 135. Per le aree fabbricabili, non essendo utilizzabili i criteri automatici, la base imponibile è rappresentata dal valore venale in comune commercio, riferito al 1° gennaio dell'anno di imposizione, o a far data dall'adozione degli strumenti urbanistici, determinato avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche.

5. Confronto tra esperienza inglese e italiana

Come avvertito, la comparazione con esperienze straniere (31) può offrire nuovi modelli di prelievo per rendere il sistema della tassazione ambientale locale più articolato.

È innegabile che la tassazione britannica è caratterizzata, a differenza di quella italiana, da una più lenta evoluzione e da minori cambiamenti, che costituiscono anche il riflesso di una diversa società, la quale progredisce e non “rivoluziona”, e di un diverso ruolo della politica meno divisa sul terreno delle scelte fiscali. Questa, al di là del proprio colore (solo due, nel Regno Unito), non cambia necessariamente il sistema fiscale preesistente.

portata della delega e più avaro nella precisazione dei criteri direttivi che dovrebbero lasciare prevedere le forme di imposizione per i diversi livelli locali».

(31) Per approfondimenti v. G. Selicato, *La fiscalità ambientale in Europa*, in A. Di Pietro (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Bari, Cacucci, 2016, 85, per il quale “le differenti sensibilità dei Paesi su tali temi e la difficoltà di intervenire su aree della fiscalità così importanti in termini di gettito impediscono a tale dibattito di approdare a soluzioni condivise. Circostanza, questa, che conferma ancora una volta l'opportunità di assestare principi suscettibili di differente declinazione all'interno degli ordinamenti dei Paesi membri”.

La *Council Tax*, delle diverse tasse britanniche, è anche la più calibrata e la più efficiente con riguardo ai principi di responsabilità e di equilibrio economico-finanziario. È strettamente connessa alla relativa entità territoriale, molto spesso coincidente con la regione storica che, in seguito, ne ha costituito l'evoluzione. La stretta connessione fra *Council* e territorio fa sì che la stessa sia parametrata alla tipologia dei residenti, ai loro bisogni e alle loro esigenze. È, ad esempio, il *Council* che, in relazione alla gamma di valore (o *bands*) (32) in cui le proprietà sono classificate, decide quanto debba essere il relativo ammontare. Ciò riflette la politica del *Council* verso il territorio, che può essere più benevola quanto all'entità del tributo, tenendo conto del reddito medio dei suoi cittadini, ovvero più spinta anche in considerazione dei servizi da offrire. In realtà, questa leva di finanza locale può essere connessa ad una – totalmente differente – esigenza di favorire investimenti negli immobili, anche da parte di stranieri. Di tal via, il *Council* di Londra (*Greater London*) è stato spesso criticato per aver fissato, per la fascia di case di maggior pregio, quella delle *houses*, un tributo relativamente basso. Una tale generosità sembrerebbe riconnettersi in realtà all'esigenza di attrarre gli investimenti di capitali stranieri e sarebbe pertanto una politica ingiustificata, in quanto non improntata in alcun modo a esigenze di giustizia sociale.

La *Council Tax* esprime appieno lo stretto collegamento fra cittadino e istituzione locale, essendo funzionale a garantire servizi pubblici locali. Ove fosse evasa, ne subirebbero le maggiori conseguenze proprio i contribuenti evasori, per il fatto che molti servizi verrebbero “tagliati”. Si può ad esempio ricordare come la stessa Città di Edimburgo ha le tasse comunali fra le più alte del Regno Unito, non tanto perché ha una popolazione benestante in grado di pagarle, ma soprattutto perché i cittadini contano su di una rete di servizi pubblici che li rende parte di una *smart city*, molto efficiente.

Si può dunque ritenere che maggiore è il livello di coesione della comunità e il senso di appartenenza ad una entità territoriale, come si riscontra nella *City of Edinburgh*, maggiore sarà la disponibilità teorica del contribuente locale a pagare la propria *Council Tax*. Laddove manca la comunità, per ragioni geografiche o geopolitiche, il *Council* “ricompensa” il contribuente con un minore carico fiscale.

Il vero problema, a voler proiettare questo tema verso la realtà italiana, non è tanto l'applicabilità teorica di questo tributo, quanto piuttosto la definizione del perimetro di soggetti, quelli che vengono definiti comunità, la *community*, cui si debba applicare. Le macroregioni, come ad esempio il “Nord Italia”, in realtà non sono mai storicamente esistite. Parimenti, le piccole entità territoriali, come i comuni, ben radicati nella storia italiana, sono in realtà oggetto di un ripensamento con riguardo alla loro dimensione (molto spesso troppo piccola in rapporto ai servizi da garantire) e ai c.d. effetti di traboccamento. Risulta quindi difficile riproporre nel nostro Paese le categorie della *Council Tax*, pur potendo riprendere alcuni elementi, come ad esempio il meccanismo di pagamento, particolarmente efficiente.

Rimangono comunque interessanti spunti da cogliere, anche per l'ordinamento italiano. Fra questi, si può citare la trasparenza di questa fiscalità, la quale è realmente locale, e non a base locale, il che potrebbe essere da esempio per gli enti locali italiani. Non è da sottacere che, in un contesto come quello italiano, in cui sembrano mancare risorse, la *Council Tax*, per il suo carattere fondamentale di tassa che non colpisce il proprietario quando affitta, può rappresentare il modo per invogliare maggiormente a quello che è il *buy-to-let*, ossia all'acquisto finalizzato all'affitto.

* * *

(32) Si tratta di un valore simbolico, per categoria di immobile. In questa “valutazione”, non si tiene conto della metratura (come forse avverrebbe nel Continente), ma del numero dei vani. Al di sopra di una certa categoria – in cui rientra la house ovvero la casa indipendente – il numero dei vani sarà irrilevante. È dunque interessante notare che non entrano in considerazione aspetti come la zona dell'immobile, le caratteristiche dello stesso (lusso, signorile e altre terminologie molto italiane). Questo rasoio di Occam, monaco inglese, può dar luogo a incertezze nella valutazione dell'immobile. Ad esempio, l'appartamento di due vani, di recente costruzione, ha sicuramente una metratura più bassa di quello in stile “*Georgian*” del doppio dei metri quadrati. Tuttavia, questa semplicità ha anche il pregio di attirare l'investimento straniero, avendo l'investitore chiarezza su ciò che andrà a pagare.