

*Sintesi dei contenuti della tesi*

***L'ADEMPIMENTO DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA E IL BARATTO AMMINISTRATIVO TRA AUTONOMIA IMPOSITIVA DEGLI ENTI LOCALI E ETICITÀ DELLA TASSAZIONE***

*NOME AUTORE: LUIGI IACOBELLIS*

*INDIRIZZO EMAIL: luigi.iacobellis@uniba.it – luigi.iacobellis@hotmail.it*

*ISTITUZIONE DI RIFERIMENTO: UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI BARI ALDO MORO*

\*\*\*\*\*

Il rapporto giuridico d'imposta, tema classico della prima letteratura scientifica della disciplina, pur caratterizzandosi come complesso per la varietà di diritti e obblighi facenti capo al contribuente e all'ente impositore, tradizionalmente si contraddistingue per la sua natura pecuniaria: la prestazione oggetto dell'obbligazione tributaria è essenzialmente costituita dalla dazione di una somma di denaro in favore dell'ordinamento per il reperimento delle risorse necessarie all'espletamento delle sue attività e, quindi, al concorso alle spese pubbliche.

Il legislatore nel corso degli anni ha consentito, in via del tutto sussidiaria ed eccezionale, che l'adempimento dell'obbligazione tributaria e, quindi, la sua estinzione totale o parziale potesse avvenire attraverso prestazioni in natura rese dal contribuente: si pensi, tra le altre, all'art. 24 della legge urbanistica n. 1150/1942 in tema di contributo di miglioria; l'art. 16 del d.p.r. n. 380/2001 che consente al titolare del permesso di assumere l'obbligo a realizzare direttamente le opere a scomputo degli oneri di urbanizzazione; l'art. 28 bis del d.p.r. n. 602/1973 che autorizza, mediante un procedimento complesso, il pagamento delle imposte sui redditi, interessi e sanzioni attraverso la cessione allo Stato di beni culturali ritenuti di qualificato interesse storico e artistico sui quali l'ordinamento esprime interesse alla relativa acquisizione; l'art. 39 del d. lgs. n. 346/1990 che prevede un istituto analogo per il pagamento dell'imposta sulle successioni e donazioni, ipotecarie e catastali, inclusi interessi e sanzioni attraverso il trasferimento dei beni a rilevanza culturale allo Stato.

Di recente il legislatore, attraverso l'art. 24 del d.l. n. 133/2014 (il cd. Decreto "SbloccaItalia" contenente una serie di misure urgenti eterogenee e diversificate in tema di apertura dei cantieri, realizzazione delle opere pubbliche, digitalizzazione del Paese, semplificazione burocratica, emergenza del dissesto idrogeologico e per la ripresa delle attività produttive, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 164/2014) ha introdotto nel nostro ordinamento l'istituto del "baratto amministrativo": i comuni, con apposito regolamento, possono esentare totalmente o parzialmente i contribuenti dal pagamento di alcuni tributi locali a fronte di prestazioni rese in natura in favore del territorio. Con il nuovo Codice dei Contratti Pubblici, approvato con d.lgs. n. 50/2016, il legislatore pur non abrogando la disposizione precedente, ha incluso l'istituto nell'art. 190, nell'ambito delle norme sul partenariato pubblico e privato, estendendo a tutti gli enti territoriali la possibilità di istituire il baratto amministrativo, apportando alcune modifiche di sistema.

## **Evoluzione storica dell'istituto**

L'istituto del baratto amministrativo, introdotto nel 2014, di certo non può essere annoverato nel quadro dei nuovi modelli impositivi, riproponendo un meccanismo economico e sociale, prima ancora che giuridico, che risale alle origini della nostra civiltà.

Le forme più antiche di tributo sono certamente state rappresentate dalle prestazioni di lavoro obbligatorie: in Egitto i sudditi del Faraone erano tenuti a fornire la loro personale attività per la costruzione o la manutenzione delle opere pubbliche; nella Roma antica erano denominate *munera* e venivano impiegate per i vari lavori pubblici, inizialmente la costruzione di mura e di templi, poi anche di cloache e di strade e sulla base di una prassi consolidata fra gli Orientali e i Greci (le cosiddette liturgie), i Romani ricorsero, in seguito alle loro conquiste, alla regola di imporre prestazioni annue di lavoro ai municipi a loro soggetti. Il principio delle prestazioni in natura non si incontra soltanto in epoche sostanzialmente precapitalistiche, quali la Grecia e la Roma antica, ma anche nelle più successive ed evolute, si pensi al medioevo, al mercantilismo francese e alle famose decime e corveé.

Le corveé vennero progressivamente abolite in molti Stati tra XVIII e XIX secolo, anche in seguito alle nuove istanze originate dalle rivoluzioni francese e americana, tuttavia in alcuni ordinamenti giuridici moderni rimasero delle forme di imposizione fiscale il cui adempimento si realizzava attraverso prestazioni in natura, seppur in situazioni specificatamente delineate dalle norme vigenti.

Sintomatico il caso italiano. La prima applicazione del baratto amministrativo nell'ordinamento postunitario si realizza con l'art. 5 della Legge 30 agosto 1868 n. 4613, sempre nell'ambito dei tributi locali. Ogni capo famiglia abitante o possidente nel Comune che, per le sue condizioni "infelici" non ne era dichiarato esente dal Consiglio Comunale, poteva essere obbligato a fornire annualmente quattro giornate di lavoro secondo due declinazioni: per la sua persona e per ogni individuo maschio atto al lavoro dai 18 ai 60 anni, che faceva parte o fosse al servizio della sua famiglia, o della sua proprietà, in quanto abitante nel comune; per ciascuna bestia da soma, da sella o da tiro con il rispettivo veicolo, che fosse al servizio della sua famiglia o della sua proprietà nel Comune. Successivamente confluita nell'art. 273 del TUFL (Testo Unico sulla Finanza Locale), la norma venne sottoposta a giudizio di incostituzionalità nel 1960 relativamente alla disciplina d'imposizione della prestazione d'opera per la costruzione e sistemazione di strade comunali; anche se la Corte Costituzionale dichiarò con sentenza n. 12 del 23 marzo 1960 infondata la questione, il legislatore intese abolire in ogni caso l'istituto (art. 15 della legge n. 1014/1960) a decorrere dal 1 gennaio 1961.

## **Il baratto amministrativo tra decreto “Sbloccaitalia” e Codice dei contratti pubblici**

L’istituto del baratto amministrativo realizza un rapporto immediato e diretto tra lo svolgimento di qualificati servizi in favore del territorio e il riconoscimento di una esenzione totale o parziale dei tributi locali. La norma che nella sua formulazione originaria nel decreto Sbloccaitalia faceva riferimento esclusivamente a tributi comunali, nella versione più ampia contenuta nel Codice dei contratti pubblici estende la soggettività attiva alla più vasta platea degli enti territoriali e, quindi, dei loro strumenti impositivi. Gli enti territoriali possono definire con apposita delibera i criteri e le condizioni per la realizzazione di interventi su progetti presentati da cittadini singoli o associati, purché individuati in relazione ad un preciso ambito territoriale.

I contratti possono riguardare la pulizia, la manutenzione, l’abbellimento di aree verdi, piazze o strade, ovvero la loro valorizzazione mediante iniziative culturali di vario genere, interventi di decoro urbano, di recupero e riuso con finalità di interesse generale, di aree e beni immobili inutilizzati. In relazione alla tipologia degli interventi, gli enti territoriali individuano riduzioni o esenzioni di tributi corrispondenti al tipo di attività svolta dal privato o dalla associazione ovvero comunque utili alla comunità di riferimento in un’ottica di recupero del valore sociale della partecipazione dei cittadini alla stessa.

Da segnalare la deliberazione n. 27 del 23 marzo 2016 della Sezione Regionale di Controllo della Corte dei Conti – Emilia Romagna, con la quale si è stabilita l’esclusione dell’adempimento attraverso il baratto di tributi locali pregressi, in quanto deficitari del requisito dell’inerenza tra agevolazione tributaria e tipologia di attività svolta dai soggetti amministrati, anche ai fini pregiudizievoli degli equilibri di bilancio.

## **Sussidiarietà orizzontale, eticità della tassazione, solidarietà sociale, promozione e valorizzazione del territorio nei profili di criticità del nuovo baratto amministrativo**

A distanza di oltre cinquant’anni dalla sua abrogazione, il legislatore italiano ha ripreso le linee essenziali dell’istituto, cercando di realizzare in un nuovo contesto di forte crisi economica e di disaffezione dei contribuenti al fine ultimo del concorso alle spese pubbliche, una nuova modalità di adempimento dell’obbligazione tributaria – seppur limitata all’imposizione locale – attraverso la prestazione in natura.

Le finalità perseguite dal legislatore, in primis quella di realizzare al meglio il principio di sussidiarietà orizzontale, tuttavia non sono immuni da forti criticità nell’assetto normativo realizzato, nell’attuazione da parte degli enti locali e nell’applicazione da parte dei soggetti passivi d’imposta.

Discutibile certamente appare sia la primigenia collocazione normativa che la successiva. Disattendendo i principi generali dell’ordinamento tributario, il legislatore ha dapprima inserito la norma all’interno di un decreto, il cd. Sblocca italia, recante disposizioni tra loro non coordinate e

inerenti ambiti giuridici completamente eterogenei; nel secondo caso, all'interno del cd. Codice dei contratti pubblici, in un articolo collocato nel titolo "Partnership pubblico-privato" le cui disposizioni, al pari di quelle dell'intero corpo normativo, sfuggono per destinatari e contenuto dalla tipicità della disposizione tributaria.

Non meno problematica risulta la doppia formulazione normativa, la cui sinteticità - pur nel meritevole intento di lasciare le amministrazioni locali più libere dai paletti imposti dal legislatore nazionale, anche al fine di una più completa attuazione del principio di sussidiarietà orizzontale - ha determinato dei regolamenti attuativi fin troppo differenziati tra loro, con evidenti effetti diversificati in termini di criteri di selezione, modalità di espletamento dell'attività, ammontare del credito tributario riconosciuto. La stessa tipologia di attività prestata in favore del territorio, infatti, viene valutata diversamente in termini di "costo orario", durata, inquadramento giuridico della prestazione, effetti in caso di mancato completamento dell'azione programmata. A monte, già in fase di selezione dei progetti, gli enti locali hanno la possibilità di definire criteri prioritari di disagio economico, attribuendo in maniera del tutto autonoma punteggi a seconda della situazione del contribuente, del nucleo familiare e della presenza di situazioni di rischio finanziario, sociale e personale.

Un altro aspetto di forte criticità è rappresentato dalla qualificazione giuridica del tipo di attività prestata: gli enti locali, pur nella consapevolezza che l'istituto rappresenta una modalità di adempimento dell'obbligazione tributaria, molto spesso hanno temuto che l'attività prestata in favore dell'ente potesse essere inquadrata come forma di lavoro contrattualizzata o da contrattualizzare, con rischi in termini di ricorsi all'autorità giudiziaria per il riconoscimento di diritti. Tale assetto ha generato l'attribuzione di nature giuridiche dell'istituto di volta in volta travalicanti il senso ultimo della disposizione normativa, dalla *datio in solutum* alle obbligazioni alternative, fino a spingere alcune amministrazioni all'inquadramento come puro volontariato, determinando nel caso di mancato compimento dell'intera prestazione programmata il risultato abnorme del mancato riconoscimento parziale dell'attività svolta nei termini di riduzione dell'imposta.

A questi temi si aggiungano le criticità determinate dai profili di copertura assicurativa della prestazione, dai profili burocratici attinenti la gestione del procedimento e la nomina - e relativa attività - del tutor pubblico dell'attività, nonché i più delicati profili attinenti alla gestione dei dati personali, alla riservatezza e tutela della privacy in ordine alle condizioni di indigenza dei contribuenti che hanno proposto domanda.

L'attuazione del baratto amministrativo, inoltre, richiede serie riflessioni economico-giuridiche in merito agli assetti di finanza pubblica e al mancato gettito derivante dall'attività prestata. Se da un lato indubbiamente l'amministrazione locale realizza con l'istituto un vantaggio pubblico, non soltanto in termini di senso civico, eticità e solidarietà sociale ma anche in utilità al territorio derivante dalla prestazione, non si può non considerare il mancato gettito in termini monetari e la rinuncia a qualsiasi pretesa di tipo economico da parte dell'ente impositore in caso di completo espletamento dell'attività concordata. Questo determina, in ragione dei vincoli di finanza pubblica, la

necessità da parte degli enti locali che hanno adottato il regolamento attuativo del baratto, di predeterminare per ogni singolo bilancio d'esercizio, la somma destinata a tale attività e, quindi, la relativa mancata copertura programmata del relativo gettito. Tale assetto, di tutta evidenza, porta a qualificare il baratto amministrativo come una modalità di adempimento dell'obbligazione tributaria diversa dal pagamento e certamente non di natura generalizzata, non potendo tutti i contribuenti potenzialmente interessati accedere al meccanismo in virtù dei limiti finanziari predeterminati da ciascun ente; da ciò deriva la necessità di uniformare sul territorio nazionale quantomeno i criteri più rilevanti di priorità di accesso all'istituto, risolvendo in via anticipata profili di discriminazione fiscale in ragione del territorio e lasciando all'autonomia delle stesse amministrazioni il potere di disciplinare in maniera più dettagliata alcuni elementi da valorizzare nella selezione, anche in ragione delle peculiarità economiche, storiche e sociali dell'ambito territoriale interessato.

Da ultimo risulta manifesto il mancato successo generalizzato nella richiesta dei contribuenti di usufruire del regime del baratto amministrativo. Salvo limitate esperienze di successo, molti comuni non hanno adottato il relativo regolamento, non introducendo l'istituto nel proprio territorio; un altrettanto elevato numero di amministrazioni locali, pur avendo adottato il regolamento, hanno riscontrato il totale insuccesso dell'iniziativa determinata dallo scarsissimo numero di domande e relativi progetti provenienti dai contribuenti. Scarsità di informazione, dovuta agli amministratori ma anche agli operatori fiscali del settore, riottosità alla richiesta da parte dei contribuenti che, pur consapevoli della possibilità giuridica, considerano trascurabile l'ammontare riconosciuto ai fini del debito d'imposta o comunque privilegiano – pur in condizioni di indigenza - la tutela della propria riservatezza a fronte della diffusione dei propri indici economici, necessari al fine di redigere le relative graduatorie di accesso.

Sussidiarietà orizzontale, eticità della tassazione, solidarietà sociale, promozione e valorizzazione del territorio rappresentano fini pubblici talmente rilevanti e necessari da realizzare, tali da rivalutare l'istituto del baratto amministrativo nell'auspicio che il legislatore nazionale e locale possa apportare modifiche strutturali alla disciplina e, con l'ausilio degli amministratori degli enti territoriali e di tutti i soggetti coinvolti, realizzare una più ampia e auspicata partecipazione in un contesto di drammatica crisi economica e delle coscienze sociali.