

IL COSTO DEI TRIBUTI. LA GESTIONE DELLE ATTIVITÀ TRIBUTARIE LOCALI (*)

ELISA D'ALTERIO

SOMMARIO: 1. Introduzione. — 2. La progressiva costituzione del mercato delle attività tributarie. — 3. Le difficoltà del mercato. — 4. Il regime giuridico dei gestori. — 5. Controlli pubblici e garanzie dei contribuenti. — 6. La difficile convivenza tra gestori. — 7. Anche la pubblica amministrazione “paga le tasse”.

1. L'analisi economica del diritto insegna che tutti i diritti hanno un costo ⁽¹⁾. Se, infatti, i diritti vengono intesi come «interessi rilevanti di singoli o di gruppi che possono essere tutelati in maniera efficace grazie all'apparato pubblico», risulta chiaro come per la tutela degli stessi sia necessaria la previsione di oneri a carico del bilancio dello Stato ⁽²⁾. Il pagamento dell'azione pubblica, funzionale all'esercizio e alla tutela dei diritti, avviene attraverso il versamento dei tributi (imposte e tasse). In questo senso, il tributo rappresenta il costo

(*) L'articolo analizza i dati raccolti nella ricerca svolta nell'ambito dell'Istituto di ricerche sulla Pubblica Amministrazione — Irpa, dal titolo “La gestione delle entrate degli enti locali. Tra esternalizzazione e promozione della concorrenza”, febbraio 2009. Alla ricerca ha lavorato anche la dott.ssa Laura Zanarini.

Ringrazio i professori Sabino Cassese, Bernardo Giorgio Mattarella, Giulio Napolitano e il dott. Luigi Fiorentino per i preziosi commenti alle precedenti versioni di questo scritto.

⁽¹⁾ Si v. S. HOLMES e C.R. SUNSTEIN, *Il costo dei diritti. Perché la libertà dipende dalle tasse*, ed. it., Bologna, Il Mulino, 2000. Sull'analisi economica del diritto esiste una vasta letteratura di origine, soprattutto, anglosassone. Per un indice completo dei principali riferimenti bibliografici in materia, si rinvia a G. NAPOLITANO e M. ABRESCIA, *Analisi economica del diritto pubblico*, Bologna, Il Mulino, 2009, 329 ss.

⁽²⁾ Così, S. HOLMES e C.R. SUNSTEIN, *Il costo dei diritti*, cit., 16.

materiale del diritto, sia che si tratti di “libertà positive”, sia nel caso di “libertà negative” (3).

Lo studio delle modalità di gestione delle attività tributarie da parte delle amministrazioni pubbliche dimostra come anche i tributi, a loro volta, abbiano un costo (4). Già nell'Ottocento, con la legge 20 aprile 1871, n. 192 (c.d. legge Sella), era previsto che il servizio nazionale di riscossione fosse affidato in appalto a soggetti privati (esattori) (5), poi sostituiti, negli anni Settanta del secolo successivo, dai concessionari (6). Anche a livello locale, le amministrazioni sono

(3) L'analisi di S. Holmes e C.R. Sunstein dimostra come anche i diritti individuali (si pensi al diritto di proprietà privata, alla libertà di movimento, alla libera manifestazione del pensiero) abbiano un costo. Queste libertà, definite “negative” in ragione del ruolo “minimo” dello Stato o, in altre parole, della funzione di “guardiano notturno” (R. Nozick, *Anarchia, Stato e utopia. I fondamenti filosofici dello 'Stato minimo*, ed. it., Firenze, Le Monnier, 1981, *passim*), richiedono un livello di intervento pubblico simile a quello previsto per i c.d. “diritti di prestazione” (E. Forsthoff, *Der totale Staat*, Hamburg, Hanseatische Verlagsanstalt, 1933, *passim*). In questo senso, anche «i guardiani vanno pagati». Così, S. HOLMES e C.R. SUNSTEIN, *Il costo dei diritti*, cit., 81 ss.

(4) Sul tema, si v. A. BENEIVENGA, L. DE VICO, L. LOVECCHIO, A.F. URICCHIO, *Manuale dei tributi locali*, Rimini, Maggioli, 2008; *Rapporto 2005. La finanza locale in Italia*, a cura di ISAE, IRES Piemonte, IRPET e con la collaborazione dell'Associazione SRM, Milano, Franco Angeli, 2006; G. DEBENEDETTO, *L'esternalizzazione dei tributi locali*, Rimini, Maggioli, 2006; U. CORAZZA, M. DURANTE, S. SORAMEL, *La riscossione delle entrate degli enti locali*, Macerata, Matelica, 2005; V. IOVINELLI, *Affidamento della gestione delle entrate pubbliche locali con rinvio al sistema dell'offerta più vantaggiosa*, in *Rivista dei tributi locali*, n. 3, 2005; P.A.G. DI CESARE, *La nuova disciplina dei servizi pubblici locali. Riflessi sull'esternalizzazione della funzione tributaria*, in *Tributi locali e regionali*, n. 5, 2004.

(5) Si v. P. PADOIN, *Figura giuridica dell'esattore e conferimento dell'esattoria*, in *Nuova rassegna*, 1974, 2424 ss.

(6) A tal fine, venne istituito presso il Ministero delle finanze il “Servizio centrale della riscossione”. Questo nuovo sistema fu integrato dalle riforme contenute nella legge 4 ottobre 1986, n. 657, nel d.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43 e nella legge 28 settembre 1998, n. 337, dove si prevedeva che l'affidamento in concessione fosse l'unica modalità di gestione del servizio di riscossione mediante ruolo per una serie di tributi sia statali, sia locali. I privati affidatari erano aziende e istituti di credito, casse rurali e artigiane, società per azioni costituite da aziende e istituti di credito o da persone fisiche, società cooperative. La disciplina è stata poi, ulteriormente, riformata con alcuni provvedimenti normativi: il d.lg. 22 febbraio 1999, n. 37, con cui si è abolito l'obbligo del concessionario di eseguire anticipazioni sulle somme iscritte a ruolo (c.d. obbligo del non riscosso per riscosso); il d.lg. 26 febbraio 1999, n. 46, che ha riformato la procedura della riscossione mediante ruolo delle imposte sui redditi; il d.lg. 13 aprile 1999, n. 112,

sempre ricorre a privati per la riscossione di determinati tributi (7) e, attualmente, tale tendenza risulta ancora più rafforzata da numerosi interventi legislativi (8). Questa forma di gestione ha un evidente costo, la cui misurazione è abbastanza semplice, poiché corrisponde, soprattutto, agli importi dei contratti stipulati ai fini dell'affidamento e ai costi relativi al controllo esercitato dalla committente pubblica nei confronti degli operatori (9). Anche la gestione in economia o pubblica produce, naturalmente, costi; tuttavia, la loro individuazione è più complessa, richiedendo la valutazione di molte voci di spesa (10).

La gestione in economia e l'esternalizzazione costituiscono le principali modalità di esercizio delle attività tributarie a livello locale. Sul piano nazionale, invece, opera, ormai dal 2006, una società per azioni (nata come "Riscossione S.p.A.", poi denominata "Equitalia S.p.A.") ad intera partecipazione pubblica (le azioni sono suddivise tra l'Agenzia delle entrate e l'Inps), che ha assunto tutte le funzioni di riscossione prima svolte dai concessionari del servizio nazionale *ex d.lg. n. 112/1999* (11). L'istituzione di tale società rappresenta una chiara rottura con il passato, costituendo un rilevante caso di "ripubblicizzazione" o "ritorno alla mano pubblica", le cui ragioni sono, principalmente, riconducibili all'inefficienza del sistema precedente (12). Pertanto, a livello nazionale, non esistono possibilità di esternalizzazione, poiché Equitalia S.p.A. e le società *ex concessionaria*

che ha abrogato il d.P.R. n. 43/1988 e ha introdotto una nuova disciplina dei rapporti tra concessionari e amministrazione concedente.

(7) Regio Decreto 14 settembre 1931, n. 1175 sulla "Finanza locale", che prevedeva la possibilità per i comuni più piccoli di ricorrere all'appalto a canone fisso o ad aggio per la riscossione delle imposte di consumo; gli altri comuni più grandi e i consorzi di comuni potevano ricorrere all'appalto ad aggio (art. 76-93). In generale, l'art. 93 del Testo Unico disponeva la sostituibilità, per decisione del prefetto, della gestione in economia con l'appalto, nei casi nei quali la gestione diretta non procedeva «regolare ed ordinata».

(8) Per l'analisi delle normative, si rinvia al successivo paragrafo.

(9) Sul punto, si v. L. FIORENTINO, *Committenza pubblica*, in *Lessico del facility management*, a cura di S. Curcio, Milano, ed. Il Sole 24 Ore, 2003, 93 ss.

(10) Si pensi ai costi del personale impiegato nell'esercizio dei servizi tributari, della manutenzione degli uffici che ospitano lo svolgimento delle attività, delle risorse strumentali usate nell'espletamento delle funzioni (uso di *computers*, sportelli, materiale cartaceo, mezzi di spedizione di bollettini, ecc.), per citare solo alcuni esempi.

(11) Si rinvia al successivo paragrafo.

(12) Sul punto, si rinvia al paragrafo 3, nota 52.

rie da questa partecipate (c.d. “agenti della riscossione” - adr) ⁽¹³⁾ si occupano dell'intero ciclo della riscossione dei tributi erariali ⁽¹⁴⁾.

Il panorama delle forme di gestione dei servizi tributari da parte delle amministrazioni locali è, dunque, molto più complesso ed eterogeneo del quadro nazionale ⁽¹⁵⁾. Peraltro, la stessa Equitalia S.p.A. opera anche a livello locale, potendo esercitare le attività di riscossione per conto dei comuni ⁽¹⁶⁾. In particolare, per le amministrazioni locali esiste un problema di scelta delle modalità gestionali nel settore tributario che non si pone per le amministrazioni centrali, obbligate, per legge, a servirsi solo di Equitalia S.p.A ⁽¹⁷⁾. Per questa ragione, l'analisi delle esperienze delle amministrazioni locali suscita un forte interesse ai fini dello studio delle forme di gestione nel campo tributario.

Proprio la possibilità del ricorso a privati da parte delle amministrazioni locali costituisce la principale condizione di esistenza di un “mercato delle attività tributarie” (par. 2). Si tratta di un mercato dai tratti peculiari, poiché la sua costituzione e il suo funzionamento dipendono da scelte dell'amministrazione. In altre parole, è un mercato “condizionato” dalle politiche gestionali dell'organo pubblico, che può decidere di esternalizzare, consentendo pertanto la formazione di un tale contesto, o adottare, al contrario, modalità di gestione diretta o di affidamento *in house* (par. 3).

⁽¹³⁾ Le società partecipate da Equitalia S.p.A. sono diciotto e sono diffuse sull'intero territorio nazionale, ad esclusione della regione Sicilia.

⁽¹⁴⁾ Questo non esclude, in linea teorica, che Equitalia S.p.A. si possa servire, ai fini della gestione di banche dati o dell'esercizio di attività strumentali, di soggetti esterni, sebbene la stessa tenda ad estendere le proprie capacità, raggruppando numerosi specialisti e facendo un largo uso degli strumenti telematici.

⁽¹⁵⁾ Le principali entrate tributarie locali sono: la tassa smaltimento rifiuti solidi urbani (TARSU), l'imposta comunale sulla pubblicità (ICP), l'imposta di scopo, la tassa occupazione spazi e aree pubbliche (TOSAP), l'addizionale comunale all'IRPEF, l'imposta comunale sugli immobili (ICI). Nelle varie normative istitutive dei tributi sono previste, in alcuni casi, specifiche modalità di affidamento a privati della gestione delle attività di accertamento, liquidazione e riscossione. Le entrate extratributarie sono, invece, i proventi della gestione diretta dei servizi pubblici locali e dei beni dell'ente (costituiti da canoni di locazione, canoni per occupazione di spazi ed aree pubbliche), gli interessi attivi e gli utili netti delle aziende partecipate. In realtà, l'elenco di queste tipologie di entrata varia molto a seconda dell'ente. Si pensi, inoltre, alla riscossione delle sanzioni previste dal codice della strada, della tariffa rifiuti, dei proventi relativi al servizio idrico, nonché all'attività di recupero dei crediti.

⁽¹⁶⁾ Si v. il paragrafo successivo.

⁽¹⁷⁾ Si rinvia sempre al successivo paragrafo.

I privati che operano in questo mercato sono, dunque, affidatari di attività pubbliche. Questa realtà rappresenta una delle più rilevanti ipotesi di esternalizzazione di intere funzioni pubbliche, posto che oggetto dell'affidamento sono, di regola, le attività di accertamento, liquidazione, riscossione⁽¹⁸⁾. Pertanto, risulta completamente rovesciata la logica tradizionale, che vuole che oggetto dell'esternalizzazione siano le attività *non core*⁽¹⁹⁾. L'esercizio privato di funzioni pubbliche pone rilevanti questioni sul regime giuridico dei gestori (par. 4). La natura pubblica delle attività, nonché il perseguimento dell'interesse pubblico, giustificano, peraltro, l'esistenza di una serie di controlli e garanzie, che devono essere rispettati dagli operatori (par. 5). Inoltre, la possibilità per le amministrazioni locali di affidare alcune attività tributarie anche a Equitalia S.p.A.⁽²⁰⁾ determina la coesistenza sul mercato di gestori pubblici e operatori privati, che si traduce sia in

(18) Si noti che le origini della prassi dell'affidamento a privati di attività tributarie sono molto antiche e si collegano alla storia del *local government* inglese dell'Ottocento. In quel periodo, infatti, la gran parte della legislazione amministrativa inglese si basava su *local o private acts*, che corrispondevano a provvedimenti, emanati su domanda di comunità territoriali, corporazioni o privati cittadini, ai quali veniva rilasciata un'abilitazione a svolgere attività che in base al diritto comune sarebbero state loro precluse. Alcuni esempi di questa prassi erano: la concessione a compagnie private (c.d. *turnpike trusts*) del diritto di riscuotere pedaggi su singoli tratti stradali a fronte della loro manutenzione; la concessione del potere di riscuotere imposte aggiuntive per erogare servizi quali la pavimentazione, l'illuminazione o l'igienizzazione degli spazi civici. Ciascuna città riusciva, quindi, a soddisfare i propri bisogni attraverso la creazione di un "micro-sistema tributario", gestito da privati su concessione del governo centrale. Sul punto, si v. S. WEBB e B. WEBB, *English Local Government*, ed. II, vol. V, London, Longmans, 1963, 114 ss. Più in generale, si v. L. MANNORI e B. SORDI, *Storia del diritto amministrativo*, Roma-Bari, Laterza, 2004, 434 ss.

(19) In tema di esternalizzazioni esiste una vasta letteratura. Si ricordano, in particolare, G. NAPOLITANO, *La pubblica amministrazione e le regole dell'esternalizzazione*, in *Il Diritto dell'economia*, n. 4, 2006, 663 ss.; G. VETRITTO, *L'esternalizzazione strategica nelle amministrazioni pubbliche*, Roma, Rubbettino, 2006; L. FIORENTINO e B.G. MATTARELLA (a cura di), *L'esternalizzazione delle gestioni amministrative*, Rimini, Maggioli, 2007; IRPA, *Primo rapporto sulle esternalizzazioni nelle pubbliche amministrazioni*, Rimini, Maggioli, 2007; L. FIORENTINO (a cura di), *Lo Stato compratore*, Bologna, Il Mulino, 2007, 79-117; IRPA, *Secondo rapporto sulle esternalizzazioni nelle pubbliche amministrazioni*, Rimini, Maggioli, 2009. Sull'esternalizzazione di funzioni pubbliche, strettamente connesse al cuore della sovranità statale, si v. E. D'ALTERIO, *L'esternalizzazione delle funzioni di ordine: il caso delle carceri*, in questa *Rivista*, n. 4, 2008, 969 ss.

(20) Relativamente alle attività che le amministrazioni locali possono affidare a Equitalia S.p.A., si rinvia al paragrafo 3.

una difficile convivenza, in ragione dei “privilegi” che la legge riconosce ai primi, sia in una evidente limitazione della libera concorrenza (par. 6).

I problemi di fondo dello sviluppo di una tale prassi sono, principalmente, due, uno di ordine tecnico, l'altro di natura più generale. In primo luogo, la scelta di esternalizzare deve rispondere a canoni di opportunità, oltre a dover garantire il perseguimento di interessi pubblici generali. Pertanto, è rilevante verificare in quale misura il ricorso a privati soddisfi tali esigenze e risponda agli obiettivi gestionali della fiscalità locale. Per usare il linguaggio dell'analisi economica del diritto: è efficiente ricorrere a privati?

In secondo luogo, emerge la “consueta” ⁽²¹⁾ questione dell'oggetto dell'esternalizzazione: quali sono le attività esternalizzabili? Esiste un limite?

Questi problemi rappresentano il *fil rouge* dell'intera trattazione, al cui approfondimento è dedicata la parte conclusiva dell'analisi (par. 7).

2. La prima disciplina organica della finanza locale è costituita dal Testo Unico per la finanza locale del 1931, ove si prevede il potere di comuni e province di istituire e imporre una lunga serie di tributi ⁽²²⁾. Negli anni Settanta, la politica di accentramento del potere impositivo nello Stato comporta l'abolizione di varie tipologie di tributi previsti dalla normativa del 1931, sebbene vengano istituite nuove imposte locali ⁽²³⁾. Con il primo Testo Unico degli enti locali ⁽²⁴⁾

⁽²¹⁾ Il problema dei limiti delle esternalizzazioni è un tema piuttosto dibattuto, soprattutto in relazione all'affidamento all'esterno di funzioni pubbliche. Sul punto, si v., in particolare, E. D'ALTERIO, *L'esternalizzazione delle funzioni di ordine: il caso delle carceri*, cit., 1020 ss. Con riferimento al settore tributario, si v. F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, Il Mulino, 2007, *passim*. Dello stesso a. si v. anche *La funzione del tributo ovvero l'etica delle tasse*, in questa *Rivista*, 2009, 399 ss.

⁽²²⁾ Si v., in particolare, gli art. 10 e 12. All'elenco di tributi, contenuto in tali disposizioni normative, si deve aggiungere la previsione della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni (TARSU), di cui alla legge 9 ottobre 1971, n. 825.

⁽²³⁾ Si tratta, in particolare, dell'imposta locale sui redditi e dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili (INVIM). Sopravvivono alla riforma la tassa comunale sulle insegne, trasformata successivamente in imposta comunale sulla pubblicità (d.lg. 15 novembre 1993, n. 507) e i diritti sulle pubbliche affissioni (r.d. 14 giugno 1928, n. 1399 e d.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 639).

⁽²⁴⁾ Legge 8 giugno 1990, n. 142, *Ordinamento delle autonomie locali*. Il succes-

viene avviato un processo di “espansione” del sistema tributario locale, prevedendo, all’art. 54, l’autonomia finanziaria di comuni e province «fondata su certezza di risorse proprie e trasferite» (25). Ulteriori interventi normativi degli anni Novanta arricchiscono il quadro della finanza territoriale (26), attraverso, principalmente, provvedimenti di riordino dei prelievi fiscali preesistenti (27) e l’istituzione di nuove imposte (28).

sivo testo unico sull’ordinamento degli enti locali (d.lg. 18 agosto 2000, n. 267) non apporta rilevanti novità in materia di finanza locale, limitandosi ad assorbire precedenti modifiche della disciplina tributaria, i cui principi generali sono indicati nell’art. 149. Anche l’elenco delle entrate locali di cui alla vecchia legge del 1990 rimane pressoché invariato.

(25) In particolare, «la legge assicura (...) agli enti locali potestà impositiva autonoma nel campo delle imposte, delle tasse e delle tariffe, con conseguente adeguamento della legislazione tributaria vigente». Pertanto, la finanza locale risulta, complessivamente, costituita da: imposte proprie; addizionali e compartecipazioni ad imposte erariali o regionali; tasse e diritti per servizi pubblici; trasferimenti erariali; trasferimenti regionali; altre entrate proprie, anche di natura patrimoniale; risorse per investimenti; altre entrate. Si ritiene che tale disciplina produca una “dicotomia” tra i trasferimenti statali e le entrate fiscali degli enti locali: i primi finanziano i servizi locali indispensabili; le seconde i servizi pubblici considerati necessari per lo sviluppo della comunità. Si cfr. B. CARAVITA, *Lineamenti di diritto costituzionale federale e regionale*, Torino, Giappichelli, 2006, 105 ss.

(26) Si v. l’art. 4, legge 23 ottobre 1992, n. 421.

(27) Si v. il d.lg. n. 507/1993 che, tra le varie disposizioni, istituisce la tassa per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche TOSAP e riforma la disciplina della TARSU.

(28) Si ricorda l’istituzione dell’imposta comunale sugli immobili (ICI), con il d.lg. 30 dicembre 1992, n. 504. Si v., inoltre, la legge 23 dicembre 1996, n. 662 (art. 3, co. 143-153), con cui, nell’ambito dell’adozione delle misure di razionalizzazione della finanza pubblica, si delega al governo l’emanazione di decreti legislativi, che regolino, in particolare: l’istituzione dell’imposta regionale sulle attività produttive e di un’addizionale regionale all’imposta sul reddito delle persone fisiche; l’introduzione dell’imposta locale sui redditi e dell’imposta comunale per l’esercizio di imprese e di arti e professioni (ICIAP, legge 24 aprile 1989, n. 144), la revisione della disciplina degli altri tributi locali e contemporanea abolizione delle tasse sulla concessione comunale (art. 8 del dl. 10 novembre 1978, n. 702, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 gennaio 1979, n. 3), delle tasse per l’occupazione di spazi e aree pubbliche (capo II del d.lg. n. 507/1993 e l’art. 5 della legge 16 maggio 1970, n. 281), dell’addizionale comunale e provinciale sul consumo dell’energia elettrica (art. 24 del dl. 28 febbraio 1983, n. 55, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 1983, n. 131), dell’imposta erariale di trascrizione, iscrizione e annotazione dei veicoli al pubblico registro automobilistico (legge 23 dicembre 1977, n. 952), dell’addizionale provinciale all’imposta erariale di trascrizione degli autoveicoli (APIET, art. 3, co. 48, della legge 28 dicembre 1995, n. 549).

Un particolare rilievo è, certamente, riconoscibile al d.lg. n. 446/1997 ⁽²⁹⁾. Questa normativa rappresenta, infatti, il primo importante passo verso lo sviluppo di un mercato delle attività tributarie locali ⁽³⁰⁾. L'art. 52 stabilisce che «le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti» ⁽³¹⁾. È prevista, altresì, l'istituzione di un albo dei soggetti

⁽²⁹⁾ Dlg. 15 dicembre 1997, n. 446, attuativo della legge delega n. 662/1996.

⁽³⁰⁾ Già alcuni provvedimenti normativi, anteriori a quello del 1997, avevano previsto la possibilità di gestione alternativa delle attività tributarie, sebbene si tratti di discipline specifiche. In particolare, si v. il d.P.R. n. 639/1972, che indica la possibilità dei comuni di affidare a terzi la gestione della tassa sulle insegne e dei diritti sulle pubbliche affissioni. Nell'ambito, poi, del programma di riordino dei prelievi fiscali e di istituzione di nuove imposte, attivato dalla legge delega n. 421/1992, il d.lg. n. 507/1993 conferma la possibilità di avvalersi di concessionari per la gestione dell'imposta sulla pubblicità e dei diritti sulle pubbliche affissioni (art. 25) e istituisce un nuovo albo dei soggetti legittimati a ricevere tali concessioni (art. 32). All'art. 71, in materia di TARSU, si prevede che «ai fini del potenziamento dell'azione di accertamento, il comune, ove non sia in grado di provvedere autonomamente, può stipulare apposite convenzioni con soggetti privati o pubblici per l'individuazione delle superfici in tutto o in parte sottratte a tassazione. Il relativo capitolato deve contenere l'indicazione dei criteri e delle modalità di rilevazione della materia imponibile nonché dei requisiti di capacità ed affidabilità del personale impiegato dal contraente». L'esternalizzazione è, quindi, soltanto prevista nell'ambito dell'attività di accertamento. Si noti che anche il d.lg. n. 504/1992, istitutivo dell'ICI, fa riferimento a “concessionari della riscossione”, relativamente alla disciplina delle modalità di versamento del pagamento dell'imposta (art. 10, co. 3); tuttavia, nessuna disposizione della normativa regola la possibilità di affidare a terzi la gestione di questo tributo.

⁽³¹⁾ Tale decreto regola, inoltre, l'istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IARP) e dell'addizionale regionale all'IRPEF e disciplina il riordino dei tributi locali (art. 51-64). Tale riordino comporta l'abolizione delle imposte e tasse locali indicate nella legge delega (ICIAP e tasse di concessione comunali) e l'istituzione di nuove imposte, come l'imposta provinciale di trascrizione (Ipt, che assorbe l'APIET), la correlata imposta erariale sulle trascrizioni di autoveicoli (IET), il canone per l'installazione di mezzi pubblicitari (che può sostituire l'imposta comunale sulla pubblicità), il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP, che può sostituire la TOSAP). Alle province si devolve l'intera imposta su premi assicurativi per la responsabilità civile sugli autoveicoli (imposta assicurazione RC - auto). Si v. anche gli interventi normativi della seconda metà degli anni Novanta, istitutivi di una serie di entrate locali: il d.lg. 28 settembre 1998, n. 360, che introduce l'addizionale comunale all'IRPEF; la legge 13 maggio 1999, n. 133, che determina il riordino delle addizionali locali al consumo di energia elettrica e il potenziamento dell'addizionale all'IRPEF.

privati abilitati ad effettuare attività di liquidazione e accertamento dei tributi e quelle di riscossione dei tributi e di altre entrate delle province e dei comuni (art. 53) ⁽³²⁾.

L'art. 52 prevede una prima e generale disciplina degli affidamenti a terzi delle attività di gestione dei tributi locali. Più esattamente, la norma riconosce a comuni e province una potestà regolamentare in materia tributaria, che consente a tali enti di stabilire, indipendentemente dalle previsioni delle normative statali, le modalità di gestione delle attività di liquidazione, accertamento e riscossione dei propri tributi ⁽³³⁾. Le possibilità di scelta sono, comunque, indicate dal legislatore nazionale, che, al co. 5 dell'articolo in esame, stabilisce che l'ente locale può effettuare l'accertamento nelle forme associative previste dalla legge n. 142/1990 o affidare a terzi, anche disgiuntamente, la liquidazione, l'accertamento e la riscossione dei tributi e di tutte le altre entrate «mediante convenzione alle aziende speciali di cui all'articolo 22, comma 3, lettera c), della legge 8 giugno 1990, n. 142, e, nel rispetto delle procedure vigenti in materia di affidamento della gestione dei servizi pubblici locali, alle società per azioni o a responsabilità limitata a prevalente capitale pubblico locale previste dall'articolo 22, comma 3, lettera e), della citata legge n. 142 del 1990, i cui soci privati siano prescelti tra i soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53»; oppure «nel rispetto delle procedure vigenti in materia di affidamento della gestione dei servizi pubblici locali, alle società miste, per la gestione presso altri comuni, ai concessionari di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 gennaio 1988, n. 43, ai soggetti iscritti nell'albo di cui al predetto articolo 53». Il co. 6 dello stesso articolo sancisce la possibilità di affidare a terzi anche la riscossione coattiva dei tributi.

Aziende speciali, società per azioni o a responsabilità limitata a prevalente capitale pubblico, società miste ⁽³⁴⁾, concessionari ai sensi

⁽³²⁾ Si noti che la prima normativa con cui viene introdotto lo strumento dell'albo, ai fini dell'individuazione dei soggetti abilitati a svolgere per conto degli enti locali le attività di gestione dei tributi, è il d.P.R. n. 639/1972. L'art. 53 del d.lg. n. 446/1997 è attuato dai dm. 9 marzo 2000, n. 89 e 11 settembre 2000, n. 289, che dispongono una disciplina dettagliata dell'albo e della sua gestione.

⁽³³⁾ La possibilità di affidare all'esterno le attività di accertamento e riscossione dei tributi non dipende più, infatti, da disposizioni specifiche di leggi statali, bensì da scelte degli enti locali attuate attraverso appositi regolamenti.

⁽³⁴⁾ Il d.m. n. 289/2000 ha esteso la possibilità di affidamento a società miste, tramite procedura ad evidenza pubblica, anche quando queste abbiano un capitale pubblico minoritario. Per svolgere attività extraterritoriale è richiesta l'iscrizione

del d.P.R. n. 43/1988, soggetti privati iscritti all'albo di cui all'art. 53 del d.lg. n. 446/1997 sono, quindi, possibili affidatari delle attività tributarie locali ⁽³⁵⁾. A tali soggetti si aggiunge, poi, Equitalia S.p.A. ⁽³⁶⁾. Tale

all'albo, nonché l'espletamento della procedura ad evidenza pubblica per l'aggiudicazione dell'affidamento del servizio da parte di un altro comune. Si noti, inoltre, che ai sensi del nuovo art. 113 del Tuel è possibile la costituzione di una società di capitali a prevalente o minoritario capitale pubblico locale, a condizione che il socio privato sia prescelto tra i soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 53.

⁽³⁵⁾ Ulteriori disposizioni che rafforzano le possibilità di ricorso a privati sono la legge finanziaria per il 2002 (legge 28 dicembre 2001, n. 448), che, in rapporto alla riduzione della base imponibile dell'Icp stabilisce che i comuni che hanno affidato a terzi la gestione di tale imposta possono rinegoziare i contratti e concedere loro la gestione anche di altre entrate (art. 10). Con il successivo dl. 24 settembre 2002, n. 209, convertito in legge 22 novembre 2002, n. 265, viene esteso il novero delle attività e dei relativi poteri affidabili a terzi. In particolare, l'art. 4, contenente disposizioni sui concessionari della riscossione, prevede che «i comuni e i concessionari iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, di seguito denominati "concessionari", procedono alla riscossione coattiva delle somme risultanti dall'ingiunzione prevista dal testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, secondo le disposizioni contenute nel titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in quanto compatibili»; inoltre, «i concessionari possono esercitare l'attività di recupero crediti secondo le ordinarie procedure civilistiche con le modalità e alle condizioni previste dall'articolo 21 del citato decreto legislativo n. 112 del 1999».

⁽³⁶⁾ Tale società è stata istituita con d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito in legge 2 dicembre 2005, n. 248. La legge contiene una disciplina generale delle misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria. Per quanto riguarda la gestione dei tributi locali, l'art. 1 prevede la partecipazione dei comuni al contrasto all'evasione fiscale, stabilendo che: «per potenziare l'azione di contrasto all'evasione fiscale, in attuazione dei principi di economicità, efficienza e collaborazione amministrativa, la partecipazione dei comuni all'accertamento fiscale è incentivata mediante il riconoscimento di una quota pari al 30 per cento delle maggiori somme relative a tributi statali riscosse a titolo definitivo, a seguito dell'intervento del comune che abbia contribuito all'accertamento stesso». L'art. 3 della stessa legge, relativo al servizio nazionale della riscossione, stabilisce che dal 1° ottobre 2006 è soppresso il sistema di affidamento in concessione del servizio nazionale della riscossione; pertanto, le funzioni relative alla riscossione nazionale sono attribuite all'Agenzia delle entrate, che le esercita mediante la società, partecipata sia dall'Agenzia sia dall'Inps, Riscossione S.p.A. (ora Equitalia S.p.A.). Al co. 7 del suddetto articolo si prevede che «la Riscossione S.p.a., previa formulazione di apposita proposta diretta alle società concessionarie del servizio nazionale della riscossione, può acquistare una quota non inferiore al 51 per cento del capitale sociale di tali società ovvero il ramo d'azienda delle banche che hanno operato la gestione diretta dell'attività di riscossione, a condizione che il cedente, a sua volta, acquisti una partecipazione al capitale sociale della stessa Riscossione S.p.a.». Il successivo co. 24 fa riferimento alle aziende conces-

società, costituita al fine della riscossione di tutti i tributi statali, opera anche nel campo delle entrate locali. In particolare, la stessa e le società partecipate possono essere affidatarie del servizio di esazione delle entrate locali senza gara ad evidenza pubblica fino al 31 dicembre 2010; dal 1° gennaio 2011 è obbligatoria, invece, la partecipazione alle gare di appalto in concorrenza con altri fornitori ⁽³⁷⁾.

Il ricorso a soggetti esterni nel settore tributario è, inoltre, rafforzato da disposizioni contenute in alcune recenti leggi finanziarie ⁽³⁸⁾.

sionarie del servizio di riscossione sulla base di contratti con enti locali e stabilisce che anche tali aziende devono cedere il proprio capitale sociale alla Riscossione S.p.A. Per approfondimenti, si rinvia al sito *web* <http://www.equitaliaonline.it/equitalia/opencms>.

⁽³⁷⁾ Più esattamente, la Risoluzione n. 52/2006 del 13 aprile 2006 dell'Agenda delle entrate consente alle concessionarie, fino alla cessione parziale o totale del proprio capitale a Equitalia S.p.A., di trasferire ad altra società il ramo d'azienda relativo alle attività svolte in regime di concessione per conto degli enti locali. In virtù di tale disciplina, la società cessionaria del ramo d'azienda della fiscalità locale si occupa in via esclusiva dei ruoli concernenti i tributi locali degli enti appartenenti al proprio ambito territoriale, escludendo di fatto dall'esercizio di tale attività Equitalia S.p.A. Quest'ultima è competente, quindi, per la riscossione dei tributi locali provenienti da enti situati fuori dall'ambito territoriale di competenza dei suddetti concessionari, ad eccezione di quei ruoli affidati agli stessi ai sensi dell'art. 52, co. 5, lett. b), n. 2, d.lg. n. 446/1997. La gestione delle attività tributarie degli enti locali può assumere, dunque, una delle seguenti configurazioni: a) in caso di scorporo d'azienda, la riscossione spontanea e coattiva è gestita, senza necessità di gara, dalla società cessionaria, salva diversa decisione dell'ente locale, fino al 31 dicembre 2010. b) In caso di mancato scorporo, sempre fino al 31 dicembre 2010, la riscossione può essere gestita direttamente dagli enti locali, oppure essere affidata, in forza della proroga del contratto già esistente, alle società iscritte all'albo, o ancora essere affidata a Equitalia S.p.A. o a società da quest'ultima partecipate, senza la necessità di esperire la gara ad evidenza pubblica. c) Dal 1 gennaio 2011, l'attività di riscossione degli enti locali potrà essere svolta dalle società cessionarie del ramo d'azienda o da Equitalia S.p.A. o da società da questa partecipate, a seguito di affidamento mediante procedure ad evidenza pubblica. Quindi, anche per il futuro, la riscossione volontaria e coattiva sarà affidata, su scelta del comune, secondo le modalità previste dall'art. 52 del d.lg. n. 446/1997; le altre attività previste dal co. 4, lettera b), n. 1 (accertamento e liquidazione) potranno essere svolte da Equitalia S.p.A., sempre nel rispetto delle procedure ad evidenza pubblica.

⁽³⁸⁾ Alcune recenti leggi finanziarie hanno determinato rilevanti modifiche della disciplina dei tributi locali. Ad esempio, la legge finanziaria per il 2002 abolisce parzialmente l'imposta sulle insegne e pone un limite superiore alla misura del canone (non più del venticinque per cento rispetto alle tariffe preesistenti dell'imposta di pubblicità). La legge finanziaria per il 2005 (legge 30 dicembre 2004, n. 311) introduce nuove norme in materia di recupero ICI sui fabbricati privi di rendita, mentre la legge finanziaria per il 2006 (legge 23 dicembre 2005, n. 266) prevede il diritto dei comuni al trenta per cento delle somme riscosse a seguito di accertamenti a contrasto dell'eva-

Ad esempio, l'art. 1, co. 477, della legge finanziaria per il 2006 prevede che l'affidamento possa riguardare la gestione di tutte le entrate tributarie ed extratributarie anche degli enti pubblici ⁽³⁹⁾. La legge finanziaria per il 2007 prosegue il programma di ampliamento dell'og-

sione fiscale, come previsto dalla legge n. 248/2005, collegata alla Finanziaria. La legge finanziaria per il 2007 (legge 27 dicembre 2006, n. 296) introduce una regolazione sistematica e unitaria (applicabile a ICI, TARSU, TOSAP, ICP, diritti sulle pubbliche affissioni) delle procedure di accertamento, controllo e riscossione, sostituendo le singole discipline relative alla gestione di ciascun tributo locale (art. 1, co. dal 161 al 167). Ad esempio, viene modificata la regolazione dei rimborsi e delle compensazioni, dei termini di pagamento, della riscossione coattiva, degli interessi, delle sanzioni, del sistema di notifica degli avvisi e dei provvedimenti. In secondo luogo, è stabilito un nuovo tipo di imposta locale, l'imposta di scopo, diretta al finanziamento della realizzazione di determinate opere pubbliche (art. 1, co. 145). Infine, sono dettate importanti disposizioni sull'applicazione del Patto di stabilità interno, prevedendo l'assunzione in via di sperimentazione del saldo finanziario quale base di riferimento, un sistema di verifica del conseguimento degli obiettivi, un meccanismo di sanzioni nel caso di mancato rispetto del patto (art. 1, co. dal 676 al 693). Più esattamente, la legge stabilisce che il mancato rispetto del Patto di stabilità interno da parte degli enti locali (province e comuni con più di cinquemila abitanti) può determinare un aumento dei tributi locali, attraverso una maggiorazione dell'aliquota dell'addizionale comunale all'IRPEF e dell'imposta provinciale di trascrizione. La legge finanziaria per il 2008 (legge 24 dicembre 2007, n. 244) introduce alcune novità in materia di ICI, sebbene il successivo dl. 27 maggio 2008, n. 93, convertito in legge 24 luglio 2008, n. 126, modifichi notevolmente la disciplina, prevedendo l'abolizione di tale imposta sulla prima casa. La stessa finanziaria apporta novità anche in relazione alla TARSU e ripristina l'esenzione dal diritto sulle pubbliche affissioni, accordata ai soggetti che richiedono l'affissione dei manifesti elencati dall'art. 20 del d.lg. n. 507 del 1993.

⁽³⁹⁾ L'articolo sancisce che: «per il potenziamento dell'attività di riscossione delle entrate degli enti pubblici, con lo scopo del conseguimento effettivo degli obiettivi inclusi nel patto di stabilità interno, garantendo effettività e continuità alle forme di autofinanziamento degli enti soggetti allo stesso, le disposizioni dell'articolo 4, comma 2-*decies*, del decreto-legge 24 settembre 2002, n. 209, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 novembre 2002, n. 265, si interpretano nel senso che fino all'adozione del regolamento emanato ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, previsto dal medesimo comma non possono essere esercitate esclusivamente le attività disciplinate ai sensi dei commi 2-*octies* e 2-*nonies* del medesimo articolo 4, ferma restando la possibilità esclusivamente per i concessionari iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, di continuare ad avvalersi delle facoltà previste dalla normativa vigente, compreso quanto previsto ai sensi dei commi 2-*sexies* e 2-*septies* del citato articolo 4, nonché di procedere anche ad accertamento, liquidazione e riscossione, volontaria o coattiva, di tutte le entrate degli enti pubblici, comprese le sanzioni amministrative a qualsiasi titolo irrogate dall'ente medesimo, con le modalità ordinariamente previste per la gestione e riscossione di entrate tributarie e patrimoniali dell'ente».

getto delle esternalizzazioni e dei poteri degli affidatari in materia tributaria, stabilendo la possibilità di affidamento esterno delle funzioni di contestazione immediata e di elaborazione del processo verbale di accertamento (co. 179-181) ⁽⁴⁰⁾. La legge finanziaria per il 2008 (co. 224-225) completa l'estensione della disciplina dell'esternalizzazione delle attività tributarie sul versante dei soggetti, ampliando l'elenco dell'art. 52 del d.lg. n. 446/1997. In particolare, è consentito l'affidamento anche agli operatori stabiliti in uno degli Stati membri dell'Unione europea, a seguito del rilascio di apposita certificazione da parte del proprio Paese di stabilimento ⁽⁴¹⁾. La stessa normativa rafforza, inoltre, i poteri degli affidatari, riconoscendo loro la possibilità di accedere a dati e informazioni disponibili presso il sistema

⁽⁴⁰⁾ Il co. 179 dispone che «i comuni e le province, con provvedimento adottato dal dirigente dell'ufficio competente, possono conferire i poteri di accertamento, di contestazione immediata, nonché di redazione e di sottoscrizione del processo verbale di accertamento per le violazioni relative alle proprie entrate e per quelle che si verificano sul proprio territorio, a dipendenti dell'ente locale o dei soggetti affidatari, anche in maniera disgiunta, delle attività di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi e di riscossione delle altre entrate, ai sensi dell'articolo 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni». Al successivo co. 180 si precisa, però, che «i poteri di cui al comma 179 non includono, comunque, la contestazione delle violazioni delle disposizioni del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, e successive modificazioni. La procedura sanzionatoria amministrativa è di competenza degli uffici degli enti locali». Ai fini dell'affidamento delle attività di cui al co. 179, si richiede il «possesso almeno di titolo di studio di scuola media superiore di secondo grado, previa frequenza di un apposito corso di preparazione e qualificazione, organizzato a cura dell'ente locale stesso, ed il superamento di un esame di idoneità» (co. 181).

⁽⁴¹⁾ Il nuovo elenco degli affidatari, così come modificato dalla legge finanziaria, comprende quindi: i soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53, co. 1, del d.lg. n. 446/1997, gli "operatori comunitari", le società a capitale interamente pubblico (di cui all'art. 113, co. 5, lett. c), del d.lg. n. 267/2000), le società miste (di cui all'art. 113, co. 5, lett. b), del d.lg. n. 267/2000). Nella stessa normativa si prevede, altresì, l'introduzione di limiti piuttosto rigidi per gli affidamenti a società. Più esattamente, per le società a capitale pubblico si prevede che l'affidamento avvenga mediante convenzione «a condizione: che l'ente titolare del capitale sociale eserciti sulla società un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi; che la società realizzi la parte più importante della propria attività con l'ente che la controlla; che svolga la propria attività solo nell'ambito territoriale di pertinenza dell'ente che la controlla». Per le società miste, la legge richiede che siano iscritte all'albo di cui all'articolo 53, co. 1, del d.lg. n. 446/1997, e che «i soci privati siano scelti, nel rispetto della disciplina e dei principi comunitari, tra i soggetti di cui ai numeri 1) e 2) della lett. b), del d.lg. n. 267/2000, a condizione che l'affidamento dei servizi di accertamento e di riscossione dei tributi e delle entrate avvenga sulla base di procedure ad evidenza pubblica».

informativo dell'Agenzia delle entrate e di prendere visione di atti riguardanti i beni dei debitori e dei coobbligati ⁽⁴²⁾.

La recente legge delega in materia di federalismo fiscale ⁽⁴³⁾ non contiene particolari disposizioni in ordine alla gestione delle attività tributarie locali ⁽⁴⁴⁾. Il Capo III, intitolato "Finanza degli enti locali", attiene, infatti, alla disciplina dell'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali e considera, specialmente, il problema della definizione delle fonti di entrata e del finanziamento delle funzioni svolte a livello territoriale. Tuttavia, è interessante notare come, all'art. 2, nell'elenco delle finalità della normativa, la lett. ff) indichi la necessità della «definizione di una disciplina dei tributi locali in modo da consentire anche una più piena valorizzazione della sussidiarietà orizzontale» ⁽⁴⁵⁾. La norma sembra rivelare la volontà del legislatore nazionale di incrementare il ruolo dei privati nella gestione delle attività tributarie locali. Un tale programma si tradurrà, presumibilmente, nel sostegno di forme di esternalizzazione, mediante il riconoscimento di incentivi alla conclusione di appalti ai fini dell'affidamento dei servizi tributari e disincentivi alla gestione in economia o a modalità di riscossione diretta.

Alle precedenti considerazioni si può aggiungere che il riconosci-

⁽⁴²⁾ Interessante è, inoltre, l'abrogazione del co. 6 dello stesso art. 52, relativo all'istituto dell'ingiunzione fiscale. Il successivo decreto "milleproroghe" (d.l. n. 248/2007), convertito in legge 28 febbraio 2008, n. 31, ha, tuttavia, provveduto a ripristinare l'istituto. In particolare, l'art. 36, co. 2, stabilisce che l'ente locale, i concessionari minori o società pubbliche potranno avvalersi di una serie di disposizioni previste nel titolo II del d.P.R. 602/1973, prima escluse dalla loro disponibilità.

⁽⁴³⁾ Legge 5 maggio 2009, n. 42, *Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione*. Sul punto, si v. la serie di contributi pubblicati sul *Giornale di diritto amministrativo*, n. 8, 2009: R. PEREZ, *I tributi delle regioni*, 809 ss.; A. TONETTI, *Le risorse straordinarie dello Stato*, 818 ss.; F. ANCILLOTTI, *Il coordinamento dei diversi livelli di governo e il patto di convergenza*, 827 ss.; L. FIORENTINO, *I profili organizzativi*, 831 ss.; A. VILLA, *L'autonomia di entrata e di spesa dei comuni*, 837 ss.; L. MAZZILLO, *Il federalismo fiscale e la lotta all'evasione*, 840 ss.; G. D'AURIA, *I controlli e le sanzioni*, 844 ss.

⁽⁴⁴⁾ Le più importanti novità della legge riguardano la finanza regionale, l'uso delle risorse straordinarie dello Stato, il coordinamento tra i diversi livelli di governo e il patto di convergenza, la lotta all'evasione, l'istituzione di nuovi organi (commissioni) per l'attuazione della legge, la gestione del fondo perequativo.

⁽⁴⁵⁾ Si v. anche la lett. u) del medesimo articolo, che si riferisce alla «previsione di strumenti e meccanismi di accertamento e di riscossione che assicurino modalità efficienti di accreditamento diretto o di riversamento automatico del riscosso agli enti titolari del tributo».

mento di autonomia di entrata, nei termini previsti dalla legge delega sul federalismo fiscale, consente l'estensione del portafoglio di entrate gestito dagli enti locali, attraverso la previsione di nuove tipologie di imposta. Pertanto, è possibile che province e comuni decidano, in relazione alle attività di gestione delle nuove entrate, di ricorrere a privati. In questo senso, il federalismo fiscale può avere un'importante incidenza sullo sviluppo del mercato tributario territoriale.

3. L'orientamento normativo statale è, dunque, quello della promozione di un mercato delle attività tributarie locali, attraverso previsioni volte a estendere l'ambito oggettivo e soggettivo dell'affidamento all'esterno dei servizi tributari ⁽⁴⁶⁾. Quanto gli orientamenti normativi si riflettono nella prassi?

Alcuni dati indicano che il cinquantadue per cento dei comuni ricorre alla gestione in proprio ⁽⁴⁷⁾; il quarantadue per cento affida le proprie attività a Equitalia S.p.A.; il restante sei per cento o proroga il rapporto con i preesistenti concessionari ⁽⁴⁸⁾ o si rivolge a nuovi fornitori ⁽⁴⁹⁾. Oggetto di esternalizzazione sono, in generale, le attività di accertamento e liquidazione, la riscossione spontanea, la riscossione

⁽⁴⁶⁾ Si segnala, altresì, che per la TARSU (art. 72 del d.lg. n. 507/1993) e l'ICI (art. 10, co. 3, d.lg. n. 504/1992) è previsto l'obbligo di riscossione mediante ruolo, con l'intervento del competente concessionario, qualora l'ente locale non abbia provveduto a regolamentare la riscossione di tali cespiti con disposizioni regolamentari differenti. Il co. 6 dell'art. 3 del d.lg. n. 112/1999 prevede, al riguardo, che per quei comuni e quelle province che non avessero esercitato la facoltà di disciplinare autonomamente le proprie entrate secondo gli art. 52 e 59, co. 1, lett. *n*) del d.lg. n. 446/1997, la riscossione coattiva viene effettuata *ope legis* dai concessionari del servizio nazionale della riscossione. Il co. 4 sempre dell'art. 3 prevede, inoltre, l'obbligo per detti agenti della riscossione di assumere gli incarichi di riscossione coattiva su richiesta delle amministrazioni.

⁽⁴⁷⁾ In alcuni di questi casi, sono stati creati nuovi canali di pagamento, costituiti da sportelli bancari, postali e conti correnti intestati alle tesorerie degli enti.

⁽⁴⁸⁾ Si noti che il Tar della Basilicata (sentenza n. 227 del 28 marzo 2007) ha stabilito che i comuni non possano rinnovare ma solo prorogare le convenzioni stipulate con le società partecipate da Equitalia S.p.A. In particolare, mentre la proroga «sposta in avanti il solo termine di scadenza del rapporto, che resta regolato dalla convenzione accessiva all'atto di affidamento del servizio», il rinnovo del contratto «comporta una nuova negoziazione con il medesimo soggetto, ossia un rinnovato esercizio dell'autonomia negoziale».

⁽⁴⁹⁾ Si ricorda la possibilità per gli enti locali di gestire disgiuntamente le attività tributarie, decidendo o di affidarle a soggetti diversi o di prevedere per alcune la gestione diretta, per altre la gestione privata (art. 52, d.lg. n. 446/1997).

coattiva a mezzo avviso, il recupero coattivo delle entrate, la costituzione e gestione della banca dati sui contribuenti, le attività di informazione al cittadino, la rendicontazione per bilanci e altri documenti consuntivi ⁽⁵⁰⁾. A Equitalia S.p.A. sono affidate, in genere, le attività di riscossione volontaria e coattiva ⁽⁵¹⁾.

Le summenzionate percentuali dimostrano come, attualmente, il mercato delle attività tributarie locali sia solo per una piccola parte caratterizzato dall'intervento di operatori privati. L'ingresso di Equitalia S.p.A., attraverso l'incorporazione delle società concessionarie, che precedentemente operavano a livello sia nazionale sia locale ⁽⁵²⁾,

⁽⁵⁰⁾ Non sono suscettibili di esternalizzazione le attività di pianificazione delle entrate tributarie, l'elaborazione dei documenti in materia tributaria, l'autotutela dell'ente per i provvedimenti a carattere tributario, la preparazione dei contenziosi. Non sono, inoltre, soggette a esternalizzazione le attività strategiche del comune, quali le politiche tributarie e tariffarie, la compartecipazione ai regolamenti tributari, le strategie di accertamento e di riscossione, la gestione dei contenziosi, le logiche di gestione delle informazioni sui cittadini. In breve, sono escluse dall'affidamento a privati le attività di natura più marcatamente decisionale e politica, che dipendono dall'indirizzo governativo dell'ente.

⁽⁵¹⁾ Si ricorda, invece, che a livello nazionale Equitalia S.p.A. cura tutte le attività di gestione dei tributi erariali. Sul punto, si rinvia al paragrafo introduttivo.

⁽⁵²⁾ Si noti che una prima causa dell'attribuzione delle funzioni dei concessionari del servizio nazionale della riscossione all'Agenzia delle entrate, attraverso la cd. "riforma della riscossione", consiste nell'inefficacia del precedente sistema. Nella relazione di accompagnamento al disegno di legge n. 3617 sulla riforma si legge che «malgrado gli efficaci strumenti d'azione e di deterrenti attribuiti alle società concessionarie del servizio nazionale della riscossione con la riforma del 1999 (...) ha continuato a dominare, in molte di queste società, una mentalità non orientata alla massimizzazione delle riscossioni e alla necessaria trasformazione della propria struttura organizzativa e delle proprie strategie operative in funzione di tale obiettivo». Nella stessa relazione si evidenzia, altresì, come anche l'adozione, con alcuni provvedimenti normativi del 2002, di misure dirette ad incrementare i volumi degli incassi da ruolo e a stimolare l'efficienza dei concessionari non sia servita a rendere più efficace il sistema della riscossione. Una seconda causa rilevante riguarda, invece, l'evidente conflitto di interessi delle banche, nella loro veste di soggetti economici di riferimento delle società concessionarie, nei confronti della clientela. Merita, infine, attenzione la causa relativa al considerevole esborso di denaro pubblico a favore di privati, oltre ad una serie di costi economici e amministrativi riconducibili al vecchio regime. Proprio in relazione a quest'ultimo aspetto, si calcola che il nuovo sistema sia capace di ridurre i costi di circa sessantacinque milioni di euro per il 2007, di centosessanta milioni per il 2008 e di centosettanta milioni per il 2009. Recenti dati mostrano che da quando la riscossione è passata in mano pubblica, attraverso la gestione di Equitalia S.p.A., risulta più che raddoppiato il livello medio degli incassi. In particolare, si è registrato il passaggio da una media storica intorno ai due miliardi di euro ad una pari a circa cinque

ha, infatti, assorbito un'ampia fetta del mercato, sottraendo spazio a gestori esterni. Tuttavia, tale società svolge, principalmente, attività di riscossione ⁽⁵³⁾ e, solo marginalmente, attività di accertamento e liquidazione, che costituiscono, quindi, settori di mercato più aperti alla concorrenza. Inoltre, a partire dal 2010 le azioni di Equitalia S.p.A., possedute dai soci pubblici, potranno essere cedute a soci privati entro il limite del quarantanove per cento del capitale ⁽⁵⁴⁾. Questa previsione rappresenta una modalità indiretta di ingresso dei privati nel mercato tributario e comporta la trasformazione di Equitalia in una società mista.

Gli strumenti giuridici prevalentemente impiegati nel mercato tributario sono la concessione (undici per cento) ⁽⁵⁵⁾ e il contratto di

miliardi nell'ultimo triennio. Tali dati sono presi da A. CRISCIONE, *Con le imposte a rate più sprint alla riscossione*, in *Il Sole 24 Ore*, 22 gennaio 2009, 29 ss.

⁽⁵³⁾ Tale attività comprende la gestione incassi, la stampa, la postalizzazione degli avvisi di pagamento, la rendicontazione.

⁽⁵⁴⁾ Per lo svolgimento della riscossione a mezzo ruolo, Equitalia S.p.A. si avvale delle società *ex* concessionarie, acquistando una quota del loro capitale sociale in misura non inferiore al cinquantuno per cento, a condizione che le stesse acquistino una partecipazione al capitale di Equitalia, nella qualità di *holding*, con il limite del mantenimento di una quota non inferiore al quarantanove per cento da parte dell'Agenzia delle entrate e dell'Inps. Entro, comunque, il 31 dicembre 2010, i soci pubblici devono riacquistare le azioni cedute ai privati e, dopo tale termine, gli stessi hanno la facoltà di cedere il capitale sociale a soggetti esterni, selezionati con gara, non oltre il predetto limite del quarantanove per cento.

⁽⁵⁵⁾ Relativamente alla concessione, si tratta del sistema previsto in via generale dal d.lg. n. 112/1999. I concessionari sono gli unici soggetti abilitati dalla legge ad usare lo strumento del ruolo e, dunque, la procedura privilegiata prevista dal d.P.R. n. 602/1973. Gli enti locali, in generale, possono, nel rispetto delle norme sull'evidenza pubblica, incaricare i concessionari di: gestire la riscossione spontanea dei versamenti diretti effettuati dai contribuenti; curare il servizio di tesoreria; esercitare la riscossione coattiva; svolgere compiti di natura complementare e di supporto all'attività principale di riscossione. I concessionari risultano iscritti di diritto all'albo *ex* art. 53 del d.lg. n. 446/1997. L'art. 2, co. 1, del d.lg. n. 112/1999 precisa che i concessionari svolgono pubbliche funzioni in nome e per conto della P.A. Essi possono, in generale, anche svolgere funzioni non direttamente riconducibili alla riscossione, come le attività di liquidazione e accertamento. A queste attività si aggiunge anche quella di recupero crediti (art. 21, d.lg. n. 112/1999). Il successivo articolo 3 prevede che le concessioni del servizio nazionale della riscossione (ma ciò vale anche per il livello locale) sono affidate, per ciascun ambito territoriale, mediante procedura ad evidenza pubblica, nel rispetto delle norme nazionali e comunitarie. Nel co. 5, che riguarda specificamente la gestione delle entrate degli enti locali, è richiamato il principio dell'autonomia regolamentare in materia di riscossione, sicché gli enti locali possono impiegare, a loro piacimento, lo strumento del ruolo o quello alternativo dell'ingiunzione fiscale, qualora

appalto (nove per cento). Meno utilizzato è il modello della società mista (un per cento); non risulta, invece, nessun caso di istituzione di aziende speciali o municipalizzate ⁽⁵⁶⁾.

Nell'ambito, invece, della gestione diretta prevale il ricorso alla convenzione con società *in house* (settantanove per cento), che, in generale, risulta il modello gestionale prevalente. Sull'adozione di tale modello nel settore tributario esiste una giurisprudenza abbastanza controversa. Da una parte, emerge la tendenza a considerare legittime le ipotesi di affidamento diretto a società *multiservice*, controllate dalle amministrazioni locali, giustificando la previa revoca dell'aggiudicazione provvisoria di gara pubblica in nome dell'interesse alla razionalizzazione dei costi relativi alla gestione dei tributi comunali ⁽⁵⁷⁾. Dall'altro canto, affiora un orientamento restrittivo, che sanziona le convenzioni stipulate senza alcuna procedura di gara in materia di riscossione volontaria e coattiva di tributi locali ⁽⁵⁸⁾.

L'attuale scenario del mercato dei tributi locali presenta, dunque, tre aspetti significativi. Il primo è la compresenza di gestori di diversa natura. La ricchezza di tale mercato offre, infatti, possibilità sia a operatori totalmente privati, sia a soggetti misti, sia a gestori pubblici di vario tipo. Peraltro, alla varietà di operatori si accompagna l'eterogeneità degli strumenti giuridici che regolano i rapporti tra le amministrazioni e i gestori.

Il secondo aspetto consiste nella discrasia tra gli orientamenti

non facciano ricorso per la riscossione delle proprie entrate al ruolo. Il co. 6 è, invece, una norma di chiusura, in quanto prevede il ricorso ai concessionari qualora gli enti locali non esperiscano le gare ad evidenza pubblica fra i soggetti iscritti all'albo. Pertanto, ove gli enti locali non esercitino il potere di regolamentare le proprie entrate, la riscossione coattiva continua, automaticamente, ad essere svolta dai concessionari. Il co. 7 stabilisce che gli enti locali e gli enti pubblici possono affidare con gara ai concessionari la riscossione spontanea mediante versamento diretto delle proprie entrate; il co. 8 aggiunge, infine, che i concessionari del servizio nazionale di riscossione possono assumere il servizio di tesoreria degli enti locali.

⁽⁵⁶⁾ Si noti che tale modello è ormai circoscritto alla gestione dei servizi pubblici privi di rilevanza economica (art. 113-*bis* Tuel).

⁽⁵⁷⁾ Tar Campania, n. 1794/2006. In questa sede, il giudice amministrativo ha ritenuto legittimo il provvedimento con cui la pubblica amministrazione ha revocato l'aggiudicazione provvisoria di una gara per l'affidamento dei servizi di riscossione, gestione e recupero delle entrate comunali, motivando il successivo affidamento ad una società *multiservice*, controllata dalla stessa p.a., in ragione del migliore perseguimento dell'interesse pubblico.

⁽⁵⁸⁾ Si v. Corte dei Conti, sezione regionale di controllo per la Calabria, deliberazioni n. 50, 51, 52, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62/2008.

normativi statali, volti alla promozione del ricorso a privati nel settore dei tributi locali, e la prassi, caratterizzata, invece, da un più largo ricorso alla gestione in economia o ad affidamenti diretti a società *in house*. Tale divergenza rispecchia la generale tendenza degli enti locali a preferire il modello dell'amministrazione pubblica in forma privata ai fini della gestione dei servizi pubblici. In questo modo, infatti, vengono evitati l'espletamento di procedure ad evidenza pubblica e i relativi oneri a carico delle amministrazioni ⁽⁵⁹⁾.

L'ultimo aspetto è quello della tendenziale espansione del mercato. I fattori che operano in questo senso sono l'aumento delle attività suscettibili di esternalizzazione e la possibile crescita delle tipologie di entrate locali su spinta dei recenti programmi di federalismo fiscale. Questa prospettiva stimola molte società alla costituzione di nuovi rami d'azienda, in vista dell'acquisizione delle fette di mercato in via di formazione.

4. L'esercizio delle attività tributarie da parte di soggetti privati o misti rappresenta una classica ipotesi di esercizio privato di potestà pubbliche ⁽⁶⁰⁾. Rispetto all'attività dei concessionari, Santi Romano

⁽⁵⁹⁾ Sul modello della società *in house* esiste una vasta letteratura. Si ricordano, in particolare, M.G. ROVERSI MONACO, *I caratteri delle gestioni in house*, in *Giornale di diritto amministrativo*, n. 12, 2006, 1371 ss.; O.M. CALSOLARO, *S.p.A. in mano pubblica e in house providing. La Corte di giustizia Ce torna sul controllo analogo: un'occasione perduta?*, in *Il foro amministrativo C.d.S.*, n. 6, 2006, 1670 ss.; M. CLARICH, *Le società miste a capitale pubblico e privato tra affidamenti in house e concorrenza per il mercato*, in *Il corriere giuridico*, n. 7, 2007, 893 ss.; L. TORRESAN, *Sul requisito del "controllo analogo" legittimante l'affidamento in house*, in *I contratti dello Stato e degli enti pubblici*, n. 1, 2007, 44 ss.; A. VACCA, *L'affidamento diretto (c.d. in house) di un servizio pubblico locale a rilevanza economica: il requisito del controllo analogo*, in *I contratti dello Stato e degli enti pubblici*, n. 1, 2007, 61 ss.; I. MOSCARDI, *In house providing: il punto d'arrivo della giurisprudenza comunitaria e nazionale in tema di "controllo analogo"*, in *Il foro amministrativo TAR*, n. 6, 2007, 2245 ss.; C. LACAVA, *Occorre una disposizione di legge per ricorrere all'in house? Il caso Zetema*, in *Giornale di diritto amministrativo*, n. 8, 2007, 839 ss.; A. PALLOTTA, *Servizi pubblici locali: affidamento in house e società miste nella più recente giurisprudenza*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, n. 1, 2008, 191 ss.; F. ELEFANTE, *Gli affidamenti in house nei servizi pubblici locali: il lungo cammino verso il riconoscimento della eccezionalità del modello gestionale societario a partecipazione pubblica totalitaria*, in *Il foro amministrativo TAR*, n. 1, 2008, 265 ss.

⁽⁶⁰⁾ Sull'esercizio privato di potestà amministrative, si v. S. CASSESE, *Stato e mercato, dopo privatizzazioni e "deregulation"*, in questa *Rivista*, 1991, 378 ss.; ID., *Diritto pubblico e diritto privato nell'amministrazione*, in *Scritti in onore di Serio*

evidenziava che la stessa «supplisce o equivale a quella dello Stato, o anche che rimane statale per spettanza, pur venendone ceduto l'esercizio» (61). Oreste Ranelletti parlava, invece, di una "amministrazione in senso materiale o oggettivo", da individuarsi con riferimento al contenuto dell'attività esercitata dai concessionari, volta, infatti, al perseguimento di scopi d'interesse pubblico (62). Luigi Raggi utilizzava la definizione di "organo amministrativo improprio" (63), anticipando la nozione di Guido Zanobini di "organo indiretto" (64). Più recenti le riflessioni di Massimo Severo Giannini, che riconosceva nello svolgimento di funzioni pubbliche da parte di privati l'esercizio di un *munus* pubblico (65).

Dietro le definizioni dei noti studiosi si nasconde il medesimo

Galeotti, Milano, Giuffrè, 1998, 10; Id., *Le privatizzazioni: arretramento o riorganizzazione dello Stato?*, in *Profili giuridici sulle privatizzazioni*, a cura di G. Marasà, "Quaderni di studi sull'impresa", 1998, 1-11; M. MAZZAMUTO, *La riduzione della sfera pubblica*, Torino, Giappichelli, 2000; E. FRENI, *Le privatizzazioni*, in *Trattato di diritto amministrativo. Diritto amministrativo speciale*, a cura di S. Cassese, IV, Milano, Giuffrè, 2003, 3954; G. NAPOLITANO, *Pubblico e privato nel diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2003, 75 ss.; Id., *Regole e mercato nei servizi pubblici*, Bologna, Il Mulino, 2005; A. MALTONI, *Il conferimento di potestà pubbliche ai privati*, Torino, Giappichelli, 2005.

(61) COSÌ, S. ROMANO, *Il diritto pubblico italiano*, Milano, Giuffrè, 1988, 111.

(62) Di questo Autore si ricordano, in particolare, *Teoria generale delle autorizzazioni e concessioni amministrative. Parte III: Facoltà create dalle autorizzazioni e concessioni*, in *Riv. it. sc. giur.*, vol. XXI, n. 3, 1896, 12 ss.; *Rapporti giuridici privati e pubblici e interessi individuali e collettivi*, in *Studi in onore di Carlo Fadda pel XXV anno del suo insegnamento*, vol. II, Napoli, 1906, 249 ss.; *Diritto pubblico e privato nell'ordinamento giuridico italiano*, in *Riv. dir. pubbl.*, vol. XXXIII, n. 1, 1941, 26 ss.

(63) Si v. L. RAGGI, *Sull'amministrazione pubblica del diritto privato*, in *Riv. dir. pubbl.*, n. 1, 1918, 109 ss.; Id. *Gli atti amministrativi delle autorità non amministrative e la competenza della IV sezione del Consiglio di Stato*, in *Riv. dir. pubbl.*, n. 2, 1918, 232 ss.

(64) In materia di esercizio privato delle funzioni pubbliche la riflessione di Guido Zanobini occupa un posto centrale. Si ricordano: *L'esercizio privato delle funzioni e dei servizi pubblici*, in *Primo Trattato completo di diritto amministrativo italiano*, vol. II, Parte III, Milano, Giuffrè, 1920, ed. del 1935, 235 ss.; *Corso di diritto amministrativo*, vol. III, *L'organizzazione amministrativa*, Milano, Giuffrè, 1946, 301 ss.; *L'esercizio privato delle pubbliche funzioni e l'organizzazione degli enti pubblici*, in *Scritti vari di diritto pubblico*, Milano, Giuffrè, 1955, 96 ss.

(65) La nozione di "munus" fa riferimento alla posizione giuridica della persona fisica o giuridica a cui viene affidata la cura di interessi collettivi, già assunti come propri dallo Stato. Più esattamente, si tratta dell'esercizio, da parte del soggetto preposto al *munus*, di un'attività, di cui non sia titolare, per conto dello Stato o di altro ente pubblico nel perseguimento anche di un proprio fine. Si v., in particolare, M.S.

problema: qual è la natura giuridica degli affidatari dell'esercizio di funzioni pubbliche? Tale questione, che potrebbe sembrare un semplice dubbio teorico, in realtà ha una rilevante incidenza sul piano della disciplina applicabile agli operatori ⁽⁶⁶⁾.

Nel caso dell'esercizio privato della funzione impositiva il problema è piuttosto evidente, poiché ad essere controversa non è soltanto la natura del privato affidatario, ma anche la natura giuridica delle attività tributarie e la qualificazione del rapporto tra amministrazione e gestore.

In relazione alla natura delle attività, la giurisprudenza riconosce nella liquidazione, accertamento e riscossione delle entrate locali i caratteri di servizi pubblici ⁽⁶⁷⁾. Al contrario, la rilevazione delle superfici e la costituzione di banche dati sono considerate mere attività strumentali ⁽⁶⁸⁾. Più esattamente, le attività tributarie corrispondono a

GIANNINI, *Esercizio privato di pubbliche attività*, in *Enc. dir.*, XV, Milano, Giuffrè, 1966, 686 e *Diritto amministrativo*, I, Milano, Giuffrè, 1970, 123-131; 168-173; 256-257.

⁽⁶⁶⁾ Si v. G. NAPOLITANO, *Pubblico e privato nel diritto amministrativo*, cit., 171, ove si afferma che «secondo l'opinione corrente, la distinzione tra soggetti pubblici e privati, nonostante la sua crisi, risponde a un'esigenza interpretativa ineludibile: quella appunto di definire l'ambito di applicazione delle norme generali e speciali "orizzontalmente" dirette alle amministrazioni».

⁽⁶⁷⁾ Si v. TAR Campania, Napoli, sez. I, 20 marzo 2008, n. 1458, secondo cui la liquidazione, l'accertamento e la riscossione dei tributi locali costituiscono attività di servizio pubblico. Analogamente, Cons. St., sez. V, 5 ottobre 2005, n. 5318, secondo cui le predette attività sono ascrivibili non già al novero degli appalti pubblici di servizi, ma a quello dei pubblici servizi il cui espletamento implica l'esercizio di prerogative tipiche dei pubblici poteri. Dello stesso giudice si v. anche, sez. V, 5 settembre 2005, n. 4484; sez. V., 1 luglio 2005, n. 3672. Si cfr., inoltre, TAR Puglia, Lecce, sez. II, 25 luglio 2003, n. 5328; *id.*, sez. II, 12 marzo 2003, n. 779; TAR Lombardia, Milano, sez. III, 17 febbraio 2003, n. 273; TAR Piemonte, sez. II, 13 maggio 2002, n. 960. Contraria a questo orientamento è la sentenza del Cons. St., sez. V, 13 febbraio 1995, n. 240, secondo cui i servizi di accertamento e riscossione dei tributi locali non sono riconducibili alla nozione di servizio pubblico.

⁽⁶⁸⁾ La giurisprudenza ha, infatti, ritenuto che debbano essere escluse dall'ambito dei servizi pubblici tutte le altre prestazioni che costituiscono un mero "presupposto" dell'erogazione dei servizi di accertamento e riscossione dei tributi; la titolarità della loro gestione resta, comunque, in capo al comune. Così, Cons. St., sez. V, 5 settembre 2005, n. 4484; *id.*, 5 aprile 2005, n. 1568; TAR Sardegna, 3 febbraio 2004, n. 97; TAR Puglia, Lecce, sez. II, 25 giugno 2002, n. 2601. In generale, si v. Cass. civ., sezioni unite, 30 marzo 2000, n. 71 e 72, secondo cui il servizio pubblico attiene all'espletamento delle funzioni e all'erogazione delle prestazioni svolte dall'amministrazione, direttamente o tramite il concessionario, ai cittadini fruitori del servizio.

servizi pubblici aventi rilevanza economica ⁽⁶⁹⁾, il che consente di riconoscere l'applicabilità alle stesse della disciplina contenuta nell'art. 113 del Tuel e, quindi, in sostanza dell'obbligo dell'espletamento di procedure competitive ad evidenza pubblica al fine del conferimento della gestione del servizio ⁽⁷⁰⁾. Per questa ragione, anche lo stesso affidamento dei servizi tributari locali a Equitalia S.p.A. deve avvenire, almeno a partire dal gennaio 2011, sulla base del rispetto delle regole poste a tutela della concorrenza ⁽⁷¹⁾.

Per quanto attiene alla qualificazione del rapporto, non è ancora uniforme l'orientamento della giurisprudenza in ordine al riconoscimento di un appalto o di una concessione. Posto che sulla qualificazione non incide il *nomen iuris* dello strumento giuridico impiegato ai fini dell'affidamento ⁽⁷²⁾, un certo filone ritiene che il conferimento delle attività di accertamento, liquidazione e riscossione dei tributi locali configuri una concessione di pubblico servizio ⁽⁷³⁾. Diversa è la

⁽⁶⁹⁾ A sostegno di questa interpretazione, si cfr. U. CORAZZA, M. DURANTE, S. SORAMEL, *La riscossione delle entrate degli enti locali*, cit., *passim*.

⁽⁷⁰⁾ La norma, così come modificata dalla legge n. 6 agosto 2008, n. 133, al co. 2, prevede che «il conferimento della gestione dei servizi pubblici locali avviene, in via ordinaria, a favore di imprenditori o di società in qualunque forma costituite individuati mediante procedure competitive ad evidenza pubblica, nel rispetto dei principi del Trattato che istituisce la Comunità europea e dei principi generali relativi ai contratti pubblici e, in particolare, dei principi di economicità, efficacia, imparzialità, trasparenza, adeguata pubblicità, non discriminazione, parità di trattamento, mutuo riconoscimento, proporzionalità». Si v., inoltre, le recenti modifiche apportate dal d.l. 25 settembre 2009, n. 135, convertito in legge 20 novembre 2009, n. 166, che hanno, comunque, lasciato inalterato questo specifico passaggio della norma.

⁽⁷¹⁾ Sul punto, si rinvia al precedente paragrafo.

⁽⁷²⁾ Sulle differenze tra appalto e concessione, si v. la comunicazione della Commissione europea del 29 aprile 2000. In sintesi, tale comunicazione considera essenziale nella concessione di servizi il diritto di gestione e il trasferimento della responsabilità di gestione in capo al concessionario. La giurisprudenza comunitaria, invece, considera elemento differenziale essenziale la circostanza che nell'appalto ci sia un prezzo pagato dall'amministrazione, mentre nella concessione ci sia il diritto del concessionario di gestire il servizio con assunzione il rischio (C. giust. Ce, 18 luglio 2007, causa 382/05).

⁽⁷³⁾ Tale fattispecie corrisponde a una concessione, poiché il soggetto gestore può disporre di poteri propri dell'amministrazione pubblica locale in materia di accertamento tributario e riscossioni volontarie e coattive, assumendo anche il ruolo di funzionario responsabile dei tributi gestiti. Così, Cons. St., sez. V, 5 ottobre 2005, n. 5318. Tale impostazione è confermata anche da: Cons. St., sez. V, 5 settembre 2005, n. 4484; *id.*, sez. V, 1° luglio 2005, n. 3672; *id.*, sez. V, 12 maggio 2003, n. 2510; TAR Puglia, Lecce, sez. II, 17 marzo 2003, n. 779; Cons. St., sez. V, 1° ottobre 2001, n. 5181; Cass.,

tesi secondo la quale il servizio di riscossione dei tributi, consistendo in una serie di prestazioni effettuate in favore dell'ente aggiudicatario, rientri tra gli appalti pubblici di servizi ⁽⁷⁴⁾; in particolare, si tratta di un esempio di appalto di servizio bancario e finanziario ⁽⁷⁵⁾. *A fortiori*, corrisponde a un appalto di servizi l'attività di rilevazione delle superficiali ai fini della costituzione di una banca dati dei tributi comunali ⁽⁷⁶⁾.

Dalla qualificazione del rapporto dipende, dunque, l'applicazione di una diversa disciplina (appalto o concessione) e, di conseguenza, differenti regole in ordine alla responsabilità dell'affidatario e alle relazioni con l'utenza. Questi problemi appaiono, comunque, risolti dalla tesi secondo la quale il rapporto corrisponde a una "concessione-contratto", a cui, in estrema sintesi, si applicano le norme di evidenza pubblica degli appalti congiuntamente a un regime di responsabilità e remunerazione tipico delle concessioni ⁽⁷⁷⁾.

La definizione della natura giuridica del privato gestore rileva, invece, in ordine all'applicazione delle regole pubblicistiche e, in particolare, di alcuni profili penalistici. Sul punto, la tradizione dottrina insegna che il privato nell'esercizio di funzioni pubbliche pone in essere atti amministrativi, rispetto ai quali risultano applicabili le norme del diritto amministrativo ⁽⁷⁸⁾, sebbene si tenda a precisare che gli stessi siano amministrativi in termini oggettivi e non soggettivi ⁽⁷⁹⁾ o, in altre parole, corrispondano ad atti produttivi di effetti amministrativi ⁽⁸⁰⁾.

sez. trib., 9 agosto 2000, n. 10468. Si cfr. anche Cass., sez. trib., 13 agosto 2004, n. 15864, secondo la quale la concessione comunale dei servizi di accertamento e di riscossione dei tributi locali comporta il trasferimento di una serie di diritti e obblighi verso il contribuente. In Cass., sez. V trib., 28 novembre 2003, n. 18250, si afferma che il concessionario del servizio «subentra al comune in tutti i diritti e gli obblighi inerenti la gestione del servizio».

⁽⁷⁴⁾ TAR Calabria, 12 febbraio 2004, n. 141.

⁽⁷⁵⁾ Si v. anche Cons. St., sez. VI, 4 dicembre 2001, n. 6073 e TAR Basilicata, 4 settembre 2002, n. 598.

⁽⁷⁶⁾ TAR Puglia, Lecce, sez. II, 25 giugno 2002, n. 2601.

⁽⁷⁷⁾ Questa tesi riconosce che l'affidatario assume il rischio di impresa, nel senso che la sua remunerazione, anche se nella forma di aggio, dipende, per una parte, dai proventi che trae dalla gestione del servizio.

⁽⁷⁸⁾ La natura amministrativa degli atti posti in essere dal concessionario nell'esercizio delle attività pubbliche è riconosciuta negli studi di S. Romano, O. Ranelletti, F. Cammeo, E. Presutti, L. Raggi.

⁽⁷⁹⁾ Così, le definizioni di G. Zanobini e G. Miele.

⁽⁸⁰⁾ Così, la tesi di M.S. Giannini.

In tutti i modi, la natura del gestore non si può considerare pubblica. Le citate nozioni di “amministrazione impropria”⁽⁸¹⁾, di “organo indiretto”⁽⁸²⁾, di “sostituzione”⁽⁸³⁾, di “*munus pubblico*”⁽⁸⁴⁾ ne sono una dimostrazione⁽⁸⁵⁾. Pertanto, anche se il gestore conserva la “natura privata”, l’applicazione delle norme amministrative e pubblicistiche è consentita dai caratteri dell’attività conferita⁽⁸⁶⁾. Le predette definizioni vanno, quindi, lette nel senso non della trasformazione della natura giuridica dell’affidatario, ma del riconoscimento di una sua diversa veste alla quale si abbina l’applicazione delle regole del diritto pubblico e amministrativo⁽⁸⁷⁾. In questa direzione si muovono anche i più recenti studi sul ruolo dei c.d. “state actors”⁽⁸⁸⁾. Il

⁽⁸¹⁾ La definizione è usata negli studi di E. Presutti e di L. Raggi.

⁽⁸²⁾ La nozione è di G. Zanobini.

⁽⁸³⁾ Il concetto di “sostituzione” è di G. Miele. Tale nozione presuppone un “rapporto d’identità” tra l’attività che, in base al diritto positivo, è nella titolarità di un soggetto e l’attività esercitata dal soggetto che lo sostituisce. Nella “sostituzione” rientrerebbe, dunque, qualsiasi attività pubblica o privata di pertinenza dello Stato o di altro ente pubblico, che può essere esercitata anche da privati attraverso sia strumenti pubblicistici, come la concessione, che privatistici, come il contratto di appalto o la locazione d’opera. Si v. G. MIELE, *Pubblica funzione e servizio pubblico*, in *Archivio giuridico*, 1933 e in *Scritti giuridici*, I, Milano, Giuffrè, 1987, 135 ss.; ID., *Ente pubblico e concessione di servizi pubblici*, nota a Cons. St., sez. V, 16 giugno 1942, n. 404, in *Foro amm.*, 1942; ID., *Funzione pubblica*, in *Noviss. Dig. It.*, VII, 1961, 686-687.

⁽⁸⁴⁾ La nozione è di M.S. Giannini.

⁽⁸⁵⁾ Sul punto, si v. le considerazioni di G. NAPOLITANO, *Pubblico e privato nel diritto amministrativo*, cit., 185.

⁽⁸⁶⁾ Si v. l’art. 1-ter della legge 7 agosto 1990, n. 241, che prevede espressamente che «i soggetti privati preposti all’esercizio di attività amministrative assicurano il rispetto dei principi di cui al comma 1». Si v., inoltre, le modifiche apportate all’art. 29 della legge 18 giugno 2009, n. 69. La nuova versione della norma prevede che «le disposizioni della presente legge si applicano, altresì, alle società con totale o prevalente capitale pubblico, limitatamente all’esercizio delle funzioni amministrative». Pertanto, a questi soggetti si applicano, certamente, le disposizioni della legge sul procedimento amministrativo nell’esercizio di potestà pubbliche.

⁽⁸⁷⁾ In altri termini, «definire pubblico un determinato segmento dell’attività dei privati, in questa prospettiva, fungerebbe da antecedente logico all’affermazione degli obblighi procedurali, di trasparenza e di motivazione previsti dalle leggi generali sull’azione amministrativa. L’esercizio dell’attività, inoltre, darebbe luogo a veri e propri atti amministrativi sottoposti al sindacato di legittimità». Così, G. NAPOLITANO, *Pubblico e privato nel diritto amministrativo*, cit., 185.

⁽⁸⁸⁾ La nozione di “state actor” è usata nella dottrina statunitense per indicare i soggetti che agiscono per conto delle amministrazioni e che, pertanto, sono sottoposti all’osservanza dei medesimi vincoli, innanzi tutto sanciti dalla Carta costituzionale (Primo, Quinto e Quattordicesimo emendamento).

fondamento di tali orientamenti risiede nella circostanza per cui «l'attività amministrativa in forme privatistiche e consensuali rimane "funzionalizzata"»⁽⁸⁹⁾ o, in altri termini, conserva il proprio "fine pubblico" o "destinazione pubblica"⁽⁹⁰⁾. In tal senso, la titolarità delle attività permane sempre in capo all'amministrazione⁽⁹¹⁾.

Alla luce delle predette considerazioni, è indubbia l'applicazione ai privati gestori di attività tributarie delle norme pubblicistiche e amministrative⁽⁹²⁾. Anche sul piano della tutela giurisdizionale, la definizione di "servizi pubblici" consente il riconoscimento della giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo per le controversie in cui siano coinvolti i privati gestori delle attività tributarie⁽⁹³⁾. Peraltro, secondo un consolidato orientamento⁽⁹⁴⁾, la natura amministrativa degli atti posti in essere dai concessionari comporta, comunque, il riconoscimento della giurisdizione generale di legittimità del giudice amministrativo.

Più problematica è, invece, l'applicabilità di alcune norme penali, rispetto alle quali potrebbe assumere rilevanza il mancato o ritardato versamento, da parte del privato, della parte dovuta all'amministrazione delle somme riscosse⁽⁹⁵⁾. Rispetto a tali comportamenti potrebbero, infatti, configurarsi i reati di peculato (art. 314 c.p.) o di appropriazione indebita (art. 646 c.p.)⁽⁹⁶⁾. L'ascrivibilità di una

⁽⁸⁹⁾ Così, G. NAPOLITANO, *Pubblico e privato nel diritto amministrativo*, cit., 160.

⁽⁹⁰⁾ Si v. M. DUGATO, *Atipicità e funzionalizzazione nell'attività amministrativa per contratti*, Milano, Giuffrè, 1996, *passim*.

⁽⁹¹⁾ Sul punto, si v. il nuovo testo dell'art. 113 del Tuel, così come modificato, innanzi tutto, dall'art. 23 *bis* della legge n. 133/2008, che ha sostituito all'espressione "conferimento della titolarità" quella di "conferimento della gestione" dei pubblici servizi.

⁽⁹²⁾ Per approfondimenti, si v. il paragrafo successivo.

⁽⁹³⁾ Sul punto, si v. l'art. 33 del d.lg. 31 marzo 1998, n. 80.

⁽⁹⁴⁾ Si v., in particolare, Corte di Cassazione n. 12221/1990 e Cons. St. n. 1250/1991, n. 498/1995, n. 1557/1996, n. 1478/1998, n. 295/1999, n. 308/2006. In letteratura, si segnala V. CERULLI IRELLI, "Atti amministrativi" di soggetti privati e tutela giurisdizionale: a proposito della Legge Merloni, in *Giornale di diritto amministrativo*, n. 11, 1999, 1057 ss. (nota a Cons. St., sez. V, n. 295/1999) e F. CARINGELLA, *La giurisdizione esclusiva del G.A. in materia di appalti pubblici dopo la legge 205/2000*, in *Urbanistica e appalti*, 2001, 68 ss. (nota a Cons. St., Sez. IV, n. 6325/2000).

⁽⁹⁵⁾ Un'altra possibile condotta rilevante è il trattenimento illegittimo di parte della somma dovuta a titolo di aggio, nel caso di svolgimento delle attività da parte del socio privato di società miste.

⁽⁹⁶⁾ Anche altri reati potrebbero essere ascritti agli affidatari di attività tributarie. Ad esempio, la legge 12 luglio 1940, n. 1199, prevede il reato per illegittime richieste

responsabilità penale in capo al privato gestore di attività tributarie dipende dal riconoscimento delle qualità di “pubblico ufficiale” *ex art.* 357 c.p. o di “incaricato di pubblico servizio” ai sensi dell’art. 358 c.p. Posto che l’esercizio delle attività tributarie corrisponde all’esercizio di pubbliche funzioni o servizi ⁽⁹⁷⁾, ai gestori privati risultano, in linea di principio, ascrivibili i reati disciplinati dal capo I, titolo II, del secondo

di contribuzioni e messa in esazione di tributi o contributi legalmente non dovuti. In particolare, l’art. 2 stabilisce che: «il pubblico ufficiale che avendo funzioni comunque relative alla riscossione di tributi o contributi, compie, con abuso delle sue funzioni, qualsiasi atto diretto alla esazione di tributi o contributi legalmente non dovuti, a carico degli appartenenti ad una determinata categoria di cittadini o di un numero notevole di essi, e a favore di qualunque ente o istituzione, è punito, se il fatto non costituisce più grave reato, con la reclusione fino a tre anni o con la multa da euro 51 a euro 1.549. 2. Se il tributo o contributo non dovuto è stato tutto o in parte riscosso, si applicano congiuntamente la pena della reclusione e quella della multa». Il d.lg. n. 112/1999, al capo IV (art. 46-48), disciplina alcune fattispecie illecite specificamente riconducibili ai concessionari del servizio nazionale. Esse corrispondono all’omissione dei versamenti agli enti creditori e al ritardo nell’esecuzione della restituzione di somme dichiarate indebite. Tali fattispecie, in realtà, configurano una forma di responsabilità per illecito amministrativo. In generale, risulterebbero, poi, applicabili gli articoli 317 (concussione), 323 (abuso d’ufficio), 326 (utilizzo di invenzioni o scoperte conosciute per ragioni d’ufficio), 328 (rifiuto o omissione di atti d’ufficio), 331 (interruzione di servizio pubblico) del codice penale.

⁽⁹⁷⁾ La Cassazione ha precisato che «il rapporto che lega l’ente pubblico impositore e il concessionario incaricato della riscossione delle imposte è un rapporto “sui generis”, che non può essere classificato tra gli ordinari contratti di diritto privato, rientrando tra le concessioni amministrative: in virtù di tale concessione all’esattore è conferito l’esercizio di una pubblica funzione» (Cass. pen., 27 marzo 2008, n. 17616). Si v. dello stesso orientamento la più datata sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 124391/1973. In materia di imposta sulla pubblicità e di diritti sulle pubbliche affissioni, la stessa Corte ha dichiarato che «ai sensi dell’art. 38 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 639, l’affidamento del servizio di accertamento e riscossione dell’imposta sulla pubblicità e dei diritti sulle pubbliche affissioni ad un concessionario comporta il trasferimento allo stesso della gestione del servizio nella sua interezza, con la conseguente attribuzione di una somma di poteri tipici di una pubblica funzione e con tutti gli oneri inerenti sia nei confronti del Comune, concedente, che dei contribuenti, (...)» (Cass. pen., sez. VI, n. 180692/1989). Si noti che la gestione dei tributi locali comprende anche altri tipi di attività, che hanno carattere strumentale. Al riguardo, sempre nella giurisprudenza della Cassazione, si afferma che «agli effetti penali, deve essere considerato pubblico il servizio affidato dal Comune ad una società per lo svolgimento di attività preparatorie per la riscossione dei tributi locali, quali la gestione dell’anagrafe tributaria, l’istruttoria, la verifica, la liquidazione e la predisposizione di atti di accertamento» (Cass. pen., sez. VI, n. 233685/2005). Pertanto, le attività di natura strumentale all’esercizio delle classiche funzioni impositive sono, generalmente, considerate servizi pubblici.

libro del codice penale ⁽⁹⁸⁾. Tuttavia, si segnala l'orientamento secondo il quale il mancato o tardato versamento delle somme da parte del privato all'amministrazione corrisponderebbe a un semplice inadempimento di un'obbligazione contrattuale e non all'esercizio improprio di un pubblico servizio o funzione ⁽⁹⁹⁾.

⁽⁹⁸⁾ «Il rapporto di imposta ha natura pubblica, sia nella fase dell'imposizione, sia in quella della riscossione; tale natura non muta anche quando l'esazione del tributo venga dall'ente impositore delegata al privato, il quale quindi, in virtù della funzione attribuitagli, acquista la qualità di pubblico ufficiale». Così, Cass. pen., sez. VI, n. 207519/1996.

⁽⁹⁹⁾ Ad esempio, in una sentenza del 1991, la Corte di Cassazione afferma che «le somme dovute dal concessionario del servizio di accertamento e riscossione delle imposte sulla pubblicità per indennità di mora ed interessi legali derivanti da tardivi versamenti di somme riscosse a norma dell'art. 45 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 669, avendo causa nelle obbligazioni di diritto privato assunte dal concessionario, sempre quale soggetto di diritto privato, nell'ambito della concessione amministrativa, costituiscono prestazioni in relazione di sinallagma con quelle assunte dal Comune con la concessione del servizio e la stipulazione del relativo capitolato d'ordini. Non è, di conseguenza, nemmeno configurabile nel mancato versamento delle somme dovute a tali titoli il delitto di peculato» (Cass. pen., sez. VI, n. 189457/1991). Il tardato versamento delle somme dovute corrisponderebbe, quindi, alla semplice violazione di un'obbligazione, fonte di responsabilità contrattuale ma non penale. Tale orientamento sembra, però, stridere con altre sentenze, ove, invece, si ritiene che la riscossione di somme, corrispondendo all'esercizio di una funzione pubblica, comporti che il loro tardato versamento all'amministrazione possa integrare gli estremi del reato di peculato, trattandosi di «pecunia pubblica»: «(...) il denaro di cui egli (il privato) viene in possesso nell'adempimento della funzione pubblica di riscossione, costituisce, sin dal momento della sua esazione, "pecunia pubblica", né detta qualifica viene meno per l'obbligazione di quantità, cui l'esattore stesso è tenuto verso l'ente impositore (...) trattandosi di un'obbligazione sussidiaria a garanzia dell'ente pubblico» (Cass. pen., sez. VI, n. 207519/1996). Nello stesso senso, Cass. pen., 27 marzo 2008, n. 17616: «poiché il concessionario incaricato della riscossione delle imposte è un semplice "collettore" di somme di denaro dai contribuenti verso l'ente impositore, tanto che il denaro ricevuto diviene "pecunia" pubblica non appena entri in possesso del pubblico ufficiale incaricato dell'esazione, tra concessionario ed ente impositore non possono sussistere "rapporti di compensazione", ma non è neppure consentito al concessionario imputare il pagamento di somme secondo la sua volontà ai sensi dell'art. 1193 c.c., nel senso che egli non può imputare, nel riversare nelle casse dell'ente pubblico, le somme incassate per versamenti difetti all'adempimento dell'obbligo di riversamento di imposte iscritte a ruolo con obbligo del non riscosso per riscosso, e viceversa. Dal che deriva che una diversa imputazione di un riversamento dà luogo a una appropriazione delle somme destinate ad altri scopi, sia pure pubblici, cioè alla copertura di tributi (o carichi di altra natura) diversi da quelli per i quali sono stati incassati, con la conseguente configurabilità del reato di peculato per appropriazione».

5. Come evidenziato, la natura privata dell'operatore non esclude l'applicazione di norme pubblicistiche alla gestione delle attività tributarie. In questa ipotesi, si può riconoscere, anzi, uno dei più significativi casi di "estensione" del diritto pubblico a discapito del diritto privato ⁽¹⁰⁰⁾. Se è vero che «l'individuazione di una porzione pubblicistica dell'attività conduce all'applicazione automatica e integrale del regime amministrativo» ⁽¹⁰¹⁾, è evidente il fondamento dell'applicazione di norme di diritto amministrativo ai gestori privati delle attività tributarie.

I vincoli amministrativi all'attività degli operatori consistono, in particolare, nella disciplina dei controlli e nella previsione di garanzie in capo ai contribuenti.

L'amministrazione locale utilizza diversi strumenti di controllo, che si possono classificare in due principali categorie: i controlli sul rapporto e sulla gestione del servizio; i controlli contabili.

Alla prima categoria appartengono il contratto di servizio, la carta di servizi, le indagini di *customer satisfaction*, i limiti al governo delle società miste.

Il contratto di servizio è uno strumento usualmente impiegato dalle amministrazioni nei rapporti con i privati gestori di servizi pubblici ⁽¹⁰²⁾. Nel contratto sono indicati i servizi esternalizzati, la durata contrattuale ⁽¹⁰³⁾, gli obblighi del gestore e dell'amministra-

⁽¹⁰⁰⁾ Sul punto, si v. G. NAPOLITANO, *Pubblico e privato nel diritto amministrativo*, cit., *passim*. Si v. anche M. DUGATO, *La riduzione della sfera pubblica?*, in *Dir. amm.*, 2002, 169 ss.

⁽¹⁰¹⁾ Così, G. NAPOLITANO, *Pubblico e privato nel diritto amministrativo*, cit., 185.

⁽¹⁰²⁾ Il contratto di servizio è stato istituito con il primo Tuel. Per approfondimenti, si v. L. MIGALE, *I servizi pubblici locali: esternalizzazione, contratti e controllo*, Torino, Giappichelli, 2004, *passim*.

⁽¹⁰³⁾ Si noti che la normativa sulla fiscalità locale non prevede limiti in materia di durata contrattuale. Una previsione di questo tipo era presente soltanto in materia di concessioni dell'imposta comunale sulla pubblicità, del diritto delle pubbliche affissioni e della tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche. Gli articoli 27 e 52 del d.lg. n. 507/1993 prevedevano, infatti, un limite massimo di sei anni per la durata del servizio di riscossione e accertamento di tali tributi. Queste previsioni sono state successivamente abrogate con l'istituzione dell'albo di cui all'art. 53 del d.lgs. n. 446/1997. A livello generale, invece, rileva il divieto, sancito dall'art. 12 del Regolamento di contabilità di Stato (r.d. n. 2440/1923) di prevedere, per le spese ordinarie, contratti con durata superiore ai nove anni. Tale limite era applicabile anche agli enti locali in virtù del rinvio contenuto nel Testo unico della legge comunale e provinciale (r.d. n. 383/1934). Tuttavia, tale disposizione è stata abrogata con l'entrata in vigore del Tuel (d.lg. n. 267/2000). Pertanto, salvo eventuali limiti previsti dalle discipline di

zione, il sistema di monitoraggio del servizio, le garanzie prestate dal gestore, le sanzioni, gli strumenti di risoluzione delle controversie, la definizione del corrispettivo. Quest'ultimo elemento assume una particolare rilevanza nella gestione privata delle attività tributarie, poiché il compenso dell'affidatario è commisurato alle riscossioni effettuate ⁽¹⁰⁴⁾. In alcuni casi, sono previste clausole, come quelle del "minimo garantito" ⁽¹⁰⁵⁾ e "di salvaguardia" ⁽¹⁰⁶⁾. Un'indicazione necessaria è, invece, l'individuazione dei tempi entro i quali il concessionario deve versare alla tesoreria dell'ente locale affidante quanto riscosso ⁽¹⁰⁷⁾.

La carta dei servizi ⁽¹⁰⁸⁾ è un documento programmatico, predisposto dall'amministrazione e al quale deve ispirarsi la gestione dei servizi pubblici esternalizzati. Nel settore fiscale, esiste un'apposita carta dei servizi tributari, elaborata dall'Agenzia delle entrate, relativa alla gestione dei servizi erariali ⁽¹⁰⁹⁾. Tuttavia, gli enti locali non sono obbligati all'adozione di un tale documento, sebbene se ne auspichi il ricorso.

Lo svolgimento di indagini di *customer satisfaction* è uno strumento ancora poco sviluppato presso le amministrazioni locali, soprattutto quando le realtà territoriali non sono particolarmente estese ed è più facile un rapporto diretto tra amministrazione e cittadino.

Per quanto riguarda, invece, il controllo sulle società miste, è prevista un'attività di monitoraggio coordinata dal Consiglio di ammi-

settore, nonché dai principi generali di buon andamento dell'azione amministrativa, per gli enti locali risulta decaduto il divieto generale di concludere contratti di durata ultranovennale.

⁽¹⁰⁴⁾ Qualora, comunque, l'esternalizzazione riguardi anche attività ulteriori alla riscossione, si ammette la deroga al principio esclusivo dell'aggio, prevedendo un corrispettivo in parte fisso e in parte variabile.

⁽¹⁰⁵⁾ Tale clausola prevede l'obbligo per l'affidatario di corrispondere all'amministrazione affidante, a prescindere dagli introiti incassati, un ammontare minimo di riscossione, al netto dell'aggio, per ciascun anno di concessione.

⁽¹⁰⁶⁾ Questa clausola fissa la variazione dell'aggio (ed eventualmente del minimo garantito) e opera qualora intervengano modifiche di natura normativa o tariffaria tali da determinare variazioni del gettito oltre un certo limite.

⁽¹⁰⁷⁾ L'art. 22 del d.lg. n. 112/1999 prevede che le somme riscosse tramite ruolo devono essere versate dall'agente della riscossione entro il decimo giorno successivo a quello dell'incasso; per gli altri servizi, è lo stesso ente a determinare il termine.

⁽¹⁰⁸⁾ Si v. la Direttiva del Presidente del Consiglio dei Ministri 27 gennaio 1994, "Principi sull'erogazione dei servizi pubblici".

⁽¹⁰⁹⁾ Si v. il comunicato stampa dell'Agenzia delle entrate del 10 febbraio 2004 (<http://www.agenziaentrate.gov.it/ilwvcm/resources/file/ebc1ae017b26e79/10.pdf>).

nistrazione, sulla base di indirizzi e direttive, principalmente, provenienti dall'ente locale ⁽¹¹⁰⁾.

Alla categoria dei controlli contabili appartiene, invece, la previsione dell'obbligo della resa del conto giudiziale della gestione ⁽¹¹¹⁾. Tale obbligo discende dall'applicazione estensiva dell'art. 25 del d.lg. n. 112/1999 ⁽¹¹²⁾ e si basa sul riconoscimento ai concessionari della qualità di agenti contabili ⁽¹¹³⁾. Tale qualità, peraltro, comporta la soggezione degli stessi alla giurisdizione della Corte dei conti.

Con riferimento alla previsione di garanzie in capo ai contribuenti, uno strumento importante è lo "Statuto dei diritti del contribuente", introdotto dalla legge 27 luglio 2000, n. 212 ⁽¹¹⁴⁾. Scopo dello Statuto è quello di «garantire una disciplina tributaria scritta per principi, stabile nel tempo, affidabile e trasparente, e perciò idonea ad agevolare, nell'interpretazione, sia il contribuente sia l'amministrazione

⁽¹¹⁰⁾ Si cfr. D. CERRATO e R. MELE, *Indirizzo e controllo delle strategie delle aziende partecipate dai Comuni. Possibili modelli di relazioni*, in *Azienditalia*, n. 8, 2003, *passim*.

⁽¹¹¹⁾ Si v. l'art. 611 del regio decreto n. 827/1934. Il conto giudiziale è un documento rappresentativo di fatti gestionali rientranti nella responsabilità dell'agente contabile. Il conto è presentato alla Corte dei conti al fine dell'accertamento della posizione debitoria o creditoria dell'agente.

⁽¹¹²⁾ Tale norma dispone che: «nel bimestre successivo alla chiusura dell'esercizio finanziario o, se precedente, alla cessazione delle funzioni, il concessionario rende, per le entrate statali, il conto giudiziale ai sensi dell'art. 74 del regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440, e, per le altre entrate, un conto della gestione compilato, anche con l'utilizzo di sistemi informatici, con le modalità individuate con decreto ministeriale».

⁽¹¹³⁾ In realtà, l'art. 25 contiene una deroga al principio della resa del conto giudiziale da parte del tesoriere e di ogni altro agente contabile (si v. l'art. 58, co. 2, l. 142/1990, confermato dall'art. 93, d.lg. n. 267/2000). Sulla base di questa deroga, il concessionario deve rendere il conto giudiziale ai sensi dell'art. 74 del regio decreto n. 2440/1923 per le sole entrate statali; per le altre entrate, deve essere presentato, invece, un conto della gestione compilato con le modalità individuate con decreto ministeriale (ancora non emanato). Tuttavia, questa interpretazione risulta ormai superata. Anche per le "entrate diverse da quelle statali", il concessionario deve presentare un conto della gestione, che ha natura giudiziale e deve essere soggetto al giudizio della Corte dei conti (così, Corte dei Conti, sez. giur. Emilia Romagna, 1 luglio 2005, n. 897 e sez. I giur. centrale, sentenza 13 maggio 2008, n. 434, che ha riformato la sentenza del 2005).

⁽¹¹⁴⁾ Per approfondimenti, si v. G. MARONGIU, *Lo Statuto del contribuente, le sue "ragioni", le sue applicazioni*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 1, 2003, 1008 ss.; Id., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, consultabile su <http://www.associazionetributaristi.it/files/RelazioneMarongiu.pdf>; L. SOLARI, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 1, 2008, 143 ss.

finanziaria e a diminuire gli alibi del primo nel tentare di realizzare un comportamento evasivo»⁽¹¹⁵⁾. Il controllo dell'amministrazione si basa su una stretta collaborazione con il contribuente, ispirata alla tutela dei diritti dello stesso⁽¹¹⁶⁾.

In virtù dell'art. 1, co. 4, della legge «gli enti locali provvedono, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dalla presente legge»⁽¹¹⁷⁾. Inoltre, l'art. 17 aggiunge che tali disposizioni «si applicano anche nei confronti dei soggetti che rivestono la qualifica di concessionari e di organi indiretti dell'amministrazione finanziaria, ivi compresi i soggetti che esercitano l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi di qualunque natura»⁽¹¹⁸⁾.

Pertanto, le norme dello Statuto vincolano i privati gestori delle attività tributarie locali, nei confronti dei quali i contribuenti possono far valere una serie di diritti. Particolarmente interessanti sono il peso e l'estensione di alcune garanzie. Ad esempio, lo Statuto riconosce il diritto del contribuente all'informazione⁽¹¹⁹⁾. Questo diritto attiene alla conoscenza dei provvedimenti legislativi e amministrativi, che possono incidere sulla posizione fiscale del contribuente. In particolare, l'amministrazione ha il dovere di agevolare la conoscenza delle disposizioni normative e amministrative, nonché delle circolari e delle risoluzioni emanate dall'amministrazione finanziaria (art. 5)⁽¹²⁰⁾ e di

⁽¹¹⁵⁾ Relazione di accompagnamento alla legge, VI Commissione permanente della Camera, presentata il 20 settembre 1999.

⁽¹¹⁶⁾ «Il cosiddetto Statuto del contribuente è uno strumento di garanzia del contribuente che serve ad arginare il potere dell'erario nei confronti del soggetto più debole del rapporto d'imposta», Corte di Cassazione, Sez. trib., 21 aprile 2001, n. 5931.

⁽¹¹⁷⁾ In caso di mancato adeguamento, la giurisprudenza ha sancito che le disposizioni dello Statuto siano immediatamente applicabili anche agli atti delle amministrazioni locali, a prescindere dal termine agli stessi assegnato per adeguare i propri statuti alle disposizioni della legge n. 212/2000 (Cass., Sez. trib., 22 marzo 2005, n. 6201).

⁽¹¹⁸⁾ Nell'ambito di applicazione dell'art. 17 non rientrano, invece, tutti i soggetti che non svolgono poteri autoritativi, quali, ad esempio, i tesorieri degli enti locali.

⁽¹¹⁹⁾ In realtà, già l'art. 9 del d.P.R. n. 287/1992 (recante "Regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle finanze") prevedeva tra i compiti assegnati all'"Ufficio per lo sviluppo della coscienza civica e per l'informazione del contribuente" la definizione di programmi volti alla garanzia dei diritti di informazione.

⁽¹²⁰⁾ «L'amministrazione finanziaria deve assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria, anche curando la predisposizione di testi coordi-

assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti individuali dei quali è destinatario (art. 6) ⁽¹²¹⁾. Questo diritto ha un peso decisamente maggiore rispetto alle tradizionali garanzie di trasparenza previste dalla legge sul procedimento amministrativo. Peraltro, il dovere di trasparenza non riguarda soltanto gli atti individuali, ma anche quelli a contenuto generale, per i quali, di norma, sono escluse le classiche garanzie partecipative e di accesso ⁽¹²²⁾.

Anche per quanto riguarda l'obbligo di motivazione degli atti finanziari-fiscali adottati dal gestore la previsione è "rinforzata" ⁽¹²³⁾. L'art. 7 dello Statuto, infatti, da una parte, rinvia all'art. 3 della legge n. 241/1990, dall'altra, aggiunge l'obbligo di indicazione, nella motivazione dell'atto, di una serie di elementi tassativi ⁽¹²⁴⁾. Tale indicazione

nati e mettendo gli stessi a disposizione dei contribuenti presso ogni ufficio impositore. L'amministrazione finanziaria deve altresì assumere idonee iniziative di informazione elettronica, tale da consentire aggiornamenti in tempo reale, ponendola a disposizione gratuita dei contribuenti. 2. L'amministrazione finanziaria deve portare a conoscenza dei contribuenti tempestivamente e con i mezzi idonei tutte le circolari e le risoluzioni da essa emanate, nonché ogni altro atto o decreto che dispone sulla organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti».

⁽¹²¹⁾ «L'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. A tal fine essa provvede comunque a comunicarli nel luogo di effettivo domicilio del contribuente, quale desumibile dalle informazioni in possesso della stessa amministrazione o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente, ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale ai fini dello specifico procedimento cui si riferiscono gli atti da comunicare. Gli atti sono in ogni caso comunicati con modalità idonee a garantire che il loro contenuto non sia conosciuto da soggetti diversi dal loro destinatario. Restano ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari».

⁽¹²²⁾ Si v. gli art. 13 e 22 ss. della legge 7 agosto 1990, n. 241.

⁽¹²³⁾ Si v. R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi e A. Fedele, Giuffrè, Milano, 2005.

⁽¹²⁴⁾ L'art. 7 stabilisce che «Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama. 2. Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento; b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela; c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili. 3. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in man-

può essere considerata come un obbligo di chiarezza che si somma a quello di motivazione ⁽¹²⁵⁾.

La tutela dell'affidamento e della buona fede, previsti dall'art. 10, sono, invece, ispirati più alle norme civilistiche che a quelle amministrative, prevedendo l'obbligo del gestore dell'attività tributaria di non contraddirsi nei rapporti con il contribuente, mantenendo una condotta di reciproco rispetto e di effettiva collaborazione ⁽¹²⁶⁾.

Di stampo pubblicistico e particolarmente rigidi sono, diversamente, i vincoli che i gestori sono tenuti a rispettare nello svolgimento dell'attività istruttoria (accertamento) nei confronti del contribuente, ai sensi dell'art. 12 ⁽¹²⁷⁾. Tali vincoli si traducono anche in limitazioni alle facoltà ispettive ⁽¹²⁸⁾.

canza, la motivazione della pretesa tributaria. 4. La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti».

⁽¹²⁵⁾ La norma fa, altresì, riferimento alla possibilità della motivazione *per relationem*. Sul punto, si v. M. BEGHIN, *Motivazione per relationem, Statuto del contribuente e conoscibilità degli atti esterni*, in *Corriere tributario*, n. 10, 2008.

⁽¹²⁶⁾ Secondo l'interpretazione della Corte di Cassazione (sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576), i presupposti del legittimo affidamento del contribuente nei confronti dell'amministrazione finanziaria sono: «1) un'attività dell'amministrazione finanziaria idonea a determinare una situazione di apparente legittimità e coerenza dell'attività stessa in senso sfavorevole al contribuente; 2) la conformazione in buona fede (in senso oggettivo) da parte di quest'ultimo alla situazione giuridica apparente, purché nel contesto di una condotta dello stesso, connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del generale dovere di correttezza gravante sul medesimo (affidamento legittimo)». La buona fede, invece, può consistere nell'obbligo di non applicare retroattivamente la successiva interpretazione peggiorativa per il contribuente, di rimborsare il tributo qualora venga definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura inferiore a quella accertata, o, ancora, di ritirare l'atto impositivo infondato nonostante sia divenuto definitivo.

⁽¹²⁷⁾ In particolare, la norma individua i diritti del contribuente in tema di informazione sull'oggetto della verifica. È riconosciuta anche la possibilità di rivolgersi al Garante del contribuente, qualora si ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge. È previsto, inoltre, il diritto del contribuente a partecipare al procedimento di accertamento. L'amministrazione deve, dunque, attendere il decorso del termine di sessanta giorni, previsto per l'emanazione dell'avviso di accertamento, e valutare le eventuali osservazioni espresse dal contribuente. Qualora l'atto venga emesso senza che sia stato garantito il rispetto di questa procedura, si determina la nullità del provvedimento, che può essere impugnato dinanzi le Commissioni tributarie.

⁽¹²⁸⁾ Tali obblighi prevedono che tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali devono essere effettuati sulla base di esigenze effettive di indagini e

L'analisi delle norme mostra non solo come i privati gestori delle attività tributarie siano sottoposti a regole amministrative, ma come, oltretutto, le stesse siano più incisive dei tradizionali vincoli ai quali è soggetta l'azione delle pubbliche amministrazioni. Questo dato porta a pensare che la «reazione pubblicizzante dell'ordinamento»⁽¹²⁹⁾ non sia nei termini solo dell'estensione del diritto pubblico, ma anche di un suo rafforzamento.

Tale processo è un'evidente prova del legame tra la natura pubblicistica delle attività e la disciplina alle stesse applicabile, a prescindere dalla forma giuridica del gestore. Come è stato notato, «soltanto laddove i privati esercitino funzioni identiche a quelle tradizionalmente svolte dall'autorità pubblica e attraverso le medesime prerogative, allora, il nucleo fondamentale del regime amministrativo è utilmente applicabile, in quanto tecnica di disciplina e controllo più adeguata e perfezionata»⁽¹³⁰⁾. In altri termini, il controllo sulle attività volte al perseguimento dell'interesse pubblico può avvenire soltanto mediante strumenti atti alla tutela di un tale interesse, quali, appunto, le norme amministrative.

Alla precedente osservazione si può aggiungere un'ulteriore considerazione: quando il perseguimento di un tale interesse è affidato alla gestione di soggetti privati, l'applicazione delle norme amministrative diviene ancora più intensa. Le ragioni della maggiore intensità sono almeno due. Innanzi tutto, il controllo sull'osservanza di un interesse gestito da un soggetto (il privato) diverso da quello preposto alla tutela dello stesso (l'amministrazione) richiede, certamente, più accortezza e precisione rispetto a un controllo amministrativo interno. In secondo luogo, la natura privata del gestore potrebbe essere una facile causa di «sviamento», posto che l'interesse naturale dell'operatore privato non è quello pubblico o generale, ma quello legato al profitto. In questo senso, gli strumenti di controllo e di garanzia devono essere particolarmente forti.

controllo sul luogo. Le attività devono essere espletate durante l'orario ordinario e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse, nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente. Tale disposizione può essere derogata solo «in casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati».

⁽¹²⁹⁾ L'espressione è di G. NAPOLITANO, *Pubblico e privato nel diritto amministrativo*, cit., 156.

⁽¹³⁰⁾ Così, G. NAPOLITANO, *op. ult. cit.*, 190.

6. Il mercato delle attività tributarie locali è uno spazio nel quale operano soggetti di diversa natura giuridica, accomunati dallo svolgimento di medesime attività aventi rilevanza pubblicistica. La comunanza di attività si riflette nell'eguale soggezione di tutti gli operatori a forme di controllo e all'osservanza degli stessi strumenti di garanzia nei confronti dei contribuenti ⁽¹³¹⁾. Tuttavia, la diversità delle forme giuridiche dei gestori giustifica l'applicazione di regimi differenziati ai fini dell'accesso al mercato e alla permanenza nello stesso. In particolare, gli operatori privati sono sottoposti a rigidi oneri e a continue verifiche, mentre i gestori pubblici, più esattamente Equitalia S.p.A., usufruiscono di importanti privilegi.

I gestori privati sono le società totalmente esterne, o anche miste, alle quali sono esternalizzati i servizi tributari. I gestori pubblici, invece, possono essere o gli stessi enti locali (gestione diretta) ⁽¹³²⁾ o associazioni (gestione associata) ⁽¹³³⁾, alle quali le attività sono affidate senza alcuna

⁽¹³¹⁾ Si rinvia al precedente paragrafo 5.

⁽¹³²⁾ La modalità della gestione diretta rappresenta la regola generale, poiché non presuppone alcun intervento regolamentare. In tale ipotesi, l'ente locale svolge le attività tributarie impiegando la propria struttura organizzativa. In particolare, rileva la figura del "funzionario del tributo", che svolge funzioni e poteri di ogni attività organizzativa e gestionale. L'ente può, comunque, avvalersi anche di personale esterno, in carico all'amministrazione, nonché di ausiliari e collaboratori. La riscossione diretta dei tributi locali avviene, generalmente, in modo spontaneo in base o alla comunicazione con cui l'ente invita il contribuente al pagamento del dovuto, o all'iniziativa autonoma dello stesso privato. Nel d.lg. n. 267/2000 (Tuel), agli articoli 208-213, è previsto un apposito servizio di tesoreria, tramite il quale può svolgersi la riscossione diretta. L'art. 209 definisce tale servizio come «complesso di operazioni legate alla gestione finanziaria dell'ente locale e finalizzate in particolare alla riscossione delle entrate, al pagamento delle spese, alla custodia di titoli e valori e agli adempimenti connessi previsti dalla legge, dallo statuto dell'ente, dai regolamenti dell'ente o da norme pattizie». All'art. 40 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, si prevede che la società Poste italiane sia autorizzata all'esercizio del servizio di tesoreria degli enti pubblici, oltre alla gestione degli incassi e dei pagamenti per conto delle amministrazioni pubbliche centrali e anche locali. Le modalità di svolgimento delle varie attività sono stabilite in convenzioni stipulate dall'amministrazione. Alla luce di tale previsione normativa è stata istituita "Poste tributi S.c.p.a.", società di servizi a partecipazione maggioritaria pubblica, che si occupa della riscossione dei tributi degli enti locali.

⁽¹³³⁾ La forma associata determina la costituzione di un ente pubblico, sovraordinato ai singoli enti locali, i quali svolgono all'interno semplici attività di collaborazione, senza sostituirsi all'associazione. Le principali competenze dell'ente associativo sono la nomina di un responsabile della gestione e lo svolgimento delle attività di verifica e di controllo degli adempimenti degli utenti. Inoltre, l'ente è legittimato ad agire e a resistere in giudizio nelle controversie che riguardano l'esercizio delle funzioni

procedura ad evidenza pubblica. Nella categoria dei gestori pubblici rientra, poi, Equitalia S.p.A., il cui pacchetto azionario, come già anticipato, è completamente detenuto da soggetti pubblici ⁽¹³⁴⁾.

L'onere più gravoso al quale sono sottoposti i gestori privati ai fini dell'accesso al mercato tributario è l'iscrizione all'albo di cui all'art. 53 del d.lg. n. 446/1997 ⁽¹³⁵⁾. L'albo è istituito presso il Ministero dell'economia e delle finanze e all'iscrizione consegue l'abilitazione all'esercizio delle attività tributarie. Una disciplina dettagliata è contenuta nei decreti ministeriali n. 89/2000 e n. 289/2000, che regolano, rispettivamente, l'attività della commissione esaminatrice ⁽¹³⁶⁾ e i soggetti iscrivibili all'albo, con attenzione particolare alle società miste ⁽¹³⁷⁾.

di propria competenza. Nell'accordo istitutivo dell'associazione sono definite le modalità di ripartizione delle spese di gestione e le procedure di accredito delle somme spettanti a ciascun comune, sulla base degli atti di gestione. La modalità di gestione associativa è, comunque, limitata allo svolgimento delle attività di accertamento dei tributi locali; pertanto, non è applicabile alle attività di liquidazione e di riscossione. Inoltre, si esclude che l'accertamento possa, in questo caso, riguardare le entrate non tributarie, definite dal summenzionato art. 52 come "altre entrate". La disciplina generale delle forme associative in materia di enti locali è contenuta negli articoli 27 e seguenti del Tuel.

⁽¹³⁴⁾ Si rinvia al precedente paragrafo 2.

⁽¹³⁵⁾ Il d.m. n. 289/2000 prevede che l'iscrizione può essere richiesta da: i concessionari di cui al d.lg. n. 112/1999; le società di capitale aventi per oggetto la gestione delle attività di liquidazione, accertamento e riscossione e delle attività connesse e complementari indirizzate al supporto delle attività di gestione tributaria e patrimoniale, con esclusione di qualsiasi attività di commercializzazione della pubblicità, che non abbiano soci con qualità di imprenditori individuali o che svolgano tale attività o siano controllate da società i cui soci siano imprenditori individuali che svolgono tale attività; le società miste con socio privato scelto mediante gara, per la gestione presso altri comuni; le società miste con prevalente capitale locale, il cui socio privato sia scelto con procedura ad evidenza pubblica, tra i soggetti iscritti all'albo, qualora dette società intendano partecipare a gare per la gestione presso altri comuni. Non è, invece, necessaria l'iscrizione all'albo per le società miste con prevalente capitale pubblico locale, il cui socio privato sia prescelto con procedura ad evidenza pubblica tra i soggetti già iscritti all'albo.

⁽¹³⁶⁾ Tale commissione ha il compito di esaminare le domande di iscrizione e le relative documentazioni, di effettuare la revisione periodica dei requisiti, di provvedere alla cancellazione e alla sospensione dall'albo, di disporre la revoca e la decadenza dallo svolgimento del servizio. L'organo è nominato con decreto ministeriale ed è composto: dal direttore centrale per la fiscalità locale, con funzioni di presidente; da due dirigenti in rappresentanza dell'amministrazione finanziaria; da due rappresentanti dei comuni designati dall'ANCI; da due rappresentanti delle province designati dall'UPI; da due rappresentanti dei soggetti iscritti nell'albo, designati dalle rispettive associazioni di categoria, di cui uno in rappresentanza dei concessionari di cui al d.lg. n. 112/1999. I

L'atto di iscrizione all'albo deve contenere numerose dichiarazioni ⁽¹³⁸⁾, attestare l'avvenuto pagamento della tassa di concessione governativa, documentare il possesso dei requisiti di iscrizione. A loro volta, gli stessi requisiti, di natura finanziaria, tecnica e di onorabilità, richiedono alti livelli di risorse e qualità. I requisiti finanziari attengono all'ammontare del capitale versato ⁽¹³⁹⁾; quelli tecnici riguardano il

componenti durano in carica tre anni e possono essere confermati. Le deliberazioni della commissione sono prese a maggioranza e si riconosce un potere di primazia al presidente.

⁽¹³⁷⁾ Per le società miste con prevalente capitale pubblico locale, il cui socio privato sia scelto tra i soggetti indicati nella norma in esame, non è prevista l'iscrizione all'albo per lo svolgimento di attività in favore dell'ente locale titolare della quota prevalente di capitale; l'iscrizione è, invece, necessaria se tali società intendano partecipare a gare per la gestione presso altri comuni. Tuttavia, l'art. 1, co. 224, della legge n. 244/2007 (Finanziaria per il 2008), ha modificato l'art. 52, co. 5, lett. b), prevedendo l'obbligo della procedura ad evidenza pubblica non solo per la scelta del socio privato iscritto all'albo, ma anche per lo specifico affidamento delle gestioni. Al riguardo, si discute circa la previsione dell'iscrizione all'albo anche della società mista appositamente costituita dopo aver stabilito ogni garanzia di concorso per la scelta del socio o dei soci privati iscritti nell'albo e per il progetto di gestione. Si ritiene, infatti, eccessiva la previsione di una doppia iscrizione, che, peraltro, avrebbe l'effetto di orientare gli enti verso la costituzione di società strumentali a capitale interamente pubblico, così evitando l'espletamento sia delle procedure ad evidenza pubblica, sia dell'iscrizione all'albo.

⁽¹³⁸⁾ Tali dichiarazioni, previste dagli artt. 4, 20 e 26 della legge 4 gennaio 1968, n. 15, sono relative: all'identità dei titolari di quote o azioni; all'identità delle persone fisiche che detengono quote o azioni, che a loro volta sono titolari di quote o azioni di altra società di capitale partecipante al capitale del soggetto che si iscrive all'albo; all'assenza di influenza dominante, diretta o indiretta, ai sensi dell'art. 2359 c.c., nei confronti di altri soggetti iscritti nell'albo o che svolgono attività di commercializzazione della pubblicità; alla misura del possesso di quote o azioni dei suddetti soggetti; al mancato esercizio di attività di commercializzazione della pubblicità in qualità di imprenditori individuali.

⁽¹³⁹⁾ È previsto un limite di euro 516.456,90 per l'effettuazione, anche disgiuntamente, delle attività di liquidazione e di accertamento dei tributi e quelle di riscossione di tutte le tipologie di entrata dei comuni fino a diecimila abitanti, con un numero di comuni gestiti che non deve superare, complessivamente, i centomila abitanti. È previsto, invece, il limite di euro 1.549.370,70 per l'esercizio delle predette attività, indipendentemente dal numero di abitanti dei comuni. Tali cifre sono modificate, su proposta della commissione, da apposito decreto ministeriale con cadenza triennale. Si noti che il dl. 29 novembre 2008, n. 185 (c.d. "decreto anticrisi"), convertito in legge 28 gennaio 2009, n. 2, al co. 7 *bis* dell'art. 32, fissa la misura minima di capitale richiesto alle società per l'iscrizione all'albo in un importo non inferiore a dieci milioni di euro interamente versato. Tale limite non si applica alle società a prevalente partecipazione pubblica. I soggetti che non procedono all'adeguamento a tale importo entro tre mesi

grado di professionalità delle risorse umane, nonché l'organizzazione e lo sviluppo dell'apparato aziendale ⁽¹⁴⁰⁾; quelli di onorabilità corrispondono, in sostanza, a situazioni di incompatibilità ⁽¹⁴¹⁾.

Il regolare possesso dei requisiti non è soltanto una condizione di accesso, ma anche un presupposto della permanenza sul mercato. Qualora, infatti, la commissione accerti che siano venuti meno i requisiti, risulteranno applicabili gli istituti della sospensione e della cancellazione dall'albo. Nelle ipotesi più gravi ricorre, invece, l'istituto della decadenza ⁽¹⁴²⁾.

dall'entrata in vigore della legge di conversione del decreto decadono dagli affidamenti in corso e sono cancellati dall'albo; inoltre, fino all'adeguamento, gli stessi non possono ricevere nuovi affidamenti o partecipare alle gare.

⁽¹⁴⁰⁾ L'art. 8 del d.m. n. 289/2000 richiede: il possesso di idoneo apparato organizzativo, funzionale allo svolgimento dei servizi affidati, nonché la presenza delle necessarie figure professionali; la disponibilità di sistemi informativi con particolari caratteri tecnici idonei allo scambio di dati tra gli enti locali e il sistema dell'anagrafe tributaria; l'osservanza degli obblighi derivanti dalle leggi in materia di lavoro e di previdenza, nonché dei contratti collettivi di lavoro. Nell'atto di iscrizione è necessario, inoltre, fornire prova del rispetto degli obblighi vigenti in materia lavoristica nei confronti dei dipendenti. L'art. 18 del decreto in esame stabilisce, altresì, che gli iscritti all'albo devono, comunque, presentare annualmente un'attestazione che certifichi la permanenza dei requisiti previsti per l'iscrizione.

⁽¹⁴¹⁾ L'art. 7 del d.m. n. 289/2000 stabilisce che non possono essere amministratori, sindaci, dipendenti muniti di rappresentanza anche temporanea, procuratori generali o speciali, soci di società iscritte nell'albo: *a)* coloro che, per legge o per provvedimento giudiziale, non hanno la libera amministrazione dei loro beni ovvero sono in stato di fallimento dichiarato, salvi gli effetti della riabilitazione; *b)* coloro che sono stati sottoposti a misure di prevenzione disposte dall'autorità giudiziaria, ai sensi della legge 27 dicembre 1956, n. 1423, o della legge 31 maggio 1965, n. 575, e successive modificazioni, salvi gli effetti della riabilitazione; *c)* coloro che sono stati condannati con sentenza irrevocabile, salvi gli effetti della riabilitazione; *d)* coloro che siano stati condannati a una delle pene di cui alla precedente lettera *c)* per i tempi non inferiori a quanto ivi previsto, con sentenza che applica la pena su richiesta delle parti, salvo il caso dell'estinzione del reato.

⁽¹⁴²⁾ In sintesi, la cancellazione può avvenire per diverse cause e determina la decadenza da tutte le gestioni. Anche la sospensione ha proprie cause e, a differenza della cancellazione, può essere sanata dall'interessato; inoltre, può essere disposta dall'ente locale o dal Ministero dell'economia e delle finanze e l'effetto è l'inibizione della società alla partecipazione alle gare di appalto. In questo caso, non è prevista, comunque, alcuna decadenza del privato dalle gestioni. Infine, l'istituto della decadenza determina l'impossibilità per il privato di svolgere in futuro le attività di riscossione, liquidazione e accertamento delle entrate locali. Anche le cause di decadenza sono espressamente elencate nel d.m. n. 289/2000.

Equitalia S.p.A. e le società partecipate ⁽¹⁴³⁾ risultano, invece, iscritte all'albo *ex lege*. Questo costituisce un evidente privilegio, poiché evita che tali società debbano sottostare alle numerose formalità richieste, invece, agli operatori privati ai fini dell'iscrizione. Queste società beneficiano, inoltre, di altri importanti vantaggi, come la collaborazione della Guardia di finanza, il potere di dilazionare il pagamento delle somme iscritte a ruolo ⁽¹⁴⁴⁾, la ricezione di compensi maggiorati ⁽¹⁴⁵⁾, l'impiego dello strumento del ruolo e di altri mezzi coattivi nell'esercizio della riscossione ⁽¹⁴⁶⁾, il potere di usare i dati

⁽¹⁴³⁾ Si ricorda che per lo svolgimento della riscossione a mezzo ruolo, Equitalia S.p.A. si può avvalere delle società *ex concessionarie*, acquistando una quota del loro capitale sociale in misura non inferiore al cinquantuno per cento, a condizione che le stesse acquistino una partecipazione al capitale di Equitalia, nella qualità di *holding*, con il limite del mantenimento di una quota non inferiore al quarantanove per cento da parte dell'Agenzia delle entrate e dell'Inps. Entro, comunque, il 31 dicembre 2010 i soci pubblici devono riacquistare le azioni cedute ai privati e, dopo tale termine, gli stessi hanno la facoltà di cedere il capitale sociale a soggetti esterni, selezionati con gara, non oltre il predetto limite del quarantanove per cento.

⁽¹⁴⁴⁾ Si v. gli articoli 19 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 e 26 del d.lg. 26 febbraio 1999, n. 46, come modificati, rispettivamente, dai co. 2 *bis* e 2 *ter* dell'art. 36 del dl. 31 dicembre 2007, n. 248, convertito in legge 28 febbraio 2008, n. 31.

⁽¹⁴⁵⁾ Il co. 6 *bis* dell'art. 3 del d.lg. n. 112/1999, introdotto dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, prevede per i concessionari, e quindi per Equitalia, un compenso maggiorato del venticinque per cento, rispetto a quello ordinariamente previsto, nelle ipotesi di riscossione coattiva. La stessa normativa del 2006 stabilisce, altresì, una disciplina vantaggiosa in materia di pagamento dell'aggio destinato al concessionario. Mentre, infatti, la vecchia disciplina prevedeva che il debitore sostenesse il pagamento dell'aggio, fissato in una misura non superiore al 4,65 per cento della somma iscritta a ruolo, qualora effettuasse il versamento oltre i termini di scadenza della cartella di pagamento, la nuova normativa dispone che anche il pagamento nei termini di legge comporta un esborso a carico del contribuente a titolo di compenso per il concessionario. Si aggiunge, altresì, che con il dl. n. 185/2008, all'art. 32, è previsto a favore di Equitalia un aggio del dieci per cento sulle somme indistintamente iscritte a ruolo, comprese quindi le entrate degli enti locali.

⁽¹⁴⁶⁾ Nella riscossione tale società può avvalersi dello strumento del ruolo e di tutti gli altri strumenti della riscossione coattiva, quali l'espropriazione mobiliare e immobiliare, presso terzi e dei beni mobili registrati. Con la legge finanziaria per il 2005, ancora prima dell'istituzione di Equitalia, è previsto il potere dei concessionari, e quindi poi della stessa società, nei casi di riscossione di somme non pagate e dell'ottenimento del diritto al discarico delle quote inesigibili, di procedere ad espropriazione forzata sulla base del ruolo e, altresì, di promuovere azioni cautelari, conservative e ogni altra azione prevista dalla legge a tutela del creditore. La stessa legge, introducendo l'art. 75 *bis* del d.P.R. n. 602/1973, prevede anche il potere del concessionario di chiedere ai soggetti terzi, presso i quali il debitore vanta alcuni crediti, di indicare per iscritto le

dell'Agenzia delle entrate ⁽¹⁴⁷⁾, i poteri di indagine ⁽¹⁴⁸⁾, l'assegnazione di versamenti statali ⁽¹⁴⁹⁾.

Al contrario, le vecchie società concessionarie, non incorporate in Equitalia S.p.A. ma frutto dello scorporo del ramo d'azienda relativo alla fiscalità locale ⁽¹⁵⁰⁾, sono espressamente escluse da una serie di privilegi. Ad esempio, la risoluzione n. 52/2006 dell'Agenzia delle entrate ⁽¹⁵¹⁾ stabilisce che a tali società non sono riconosciuti poteri e facoltà di cui al d.lg. n. 112/1999; inoltre, le stesse non possono avvalersi degli strumenti ausiliari resi disponibili dal sistema informativo del Ministero dell'economia e delle finanze e, ai fini dello svolgimento della riscossione coattiva, non possono usare il ruolo (ma solo

cose e le somme da loro dovute al creditore al fine di sottoporle ad escussione. Tale strumento rappresenta un importante supporto all'azione del concessionario, che potrà valutarne caso per caso l'adozione. Anche la legge finanziaria per il 2006 rafforza i poteri di riscossione coattiva del concessionario, in particolare di Equitalia, nell'ambito del programma di lotta all'evasione da riscossione. Sulla base di questa legge e, in particolare, delle modifiche apportate dal d.l. n. 262/2006, convertito con modificazioni dalla legge n. 286/2006, si è estesa la procedura privilegiata del pignoramento prevista per fitti e pigioni al quinto dello stipendio e di altri emolumenti connessi ai rapporti di lavoro. La normativa, inoltre, dispone la gratuità dei documenti richiesti dal concessionario all'Agenzia del territorio, come le visure catastali e ipotecarie necessarie allo svolgimento delle procedure cautelari ed esecutive sugli immobili dei debitori morosi o le perizie sui terreni da espropriare.

⁽¹⁴⁷⁾ Si tratta del potere previsto dall'art. 35, co. 25-26-*bis* della legge n. 248/2006, di conversione del d.l. n. 223/2006. Tali disposizioni riconoscono ad Equitalia e alle società dalla stessa partecipate il potere di usare i dati dell'Agenzia delle entrate, conservati dall'Anagrafe dei dati bancari e finanziari presso l'Anagrafe tributaria, come i codici identificativi dei conti correnti bancari, ai soli fini della riscossione mediante ruolo e previa apposita autorizzazione. Tale richiesta di accesso ai dati può avvenire anche in via telematica ed essere rivolta, sulla base di determinate modalità, ai soggetti pubblici e privati che detengono le informazioni. Oltre all'accesso è prevista l'ulteriore facoltà di prendere visione e di estrarre copia di tutti gli atti riguardanti i dati, nonché di ottenere, in carta libera, le relative certificazioni.

⁽¹⁴⁸⁾ La legge n. 286/2006 rafforza la posizione di vantaggio di Equitalia, attribuendole i poteri di indagine, nei casi di morosità nel pagamento di importi iscritti a ruolo superiori a venticinquemila euro, propri degli uffici finanziari e della Guardia di finanza per le violazioni relative alle imposte sui redditi e all'IVA.

⁽¹⁴⁹⁾ Per l'anno 2009 sono stati stanziati circa cinquanta milioni di euro.

⁽¹⁵⁰⁾ Sul punto, si rinvia al paragrafo 2.

⁽¹⁵¹⁾ Si tratta della risoluzione del 13 aprile 2006, n. 52. Tale atto esclude che alle società scorporate, alle quali è affidato il ramo d'azienda della fiscalità locale, si applichino le disposizioni di cui al d.lg. n. 112/1999, se non limitatamente ai ruoli consegnati ad esse fino alla data di scorporo.

l'ingiunzione fiscale) ⁽¹⁵²⁾ e alcuni principali modelli di pagamento (RAV e F 35) ⁽¹⁵³⁾.

Le differenze tra il regime dei gestori pubblici e quello degli operatori privati si traducono in un evidente vantaggio competitivo a favore dei primi. Inoltre, il dl. n. 185/2008, convertito in legge n. 2/2009, attribuisce a Equitalia S.p.A. (e agli agenti della riscossione) un aggio del nove per cento delle somme iscritte a ruolo, anche relativamente alla riscossione di tributi locali ⁽¹⁵⁴⁾. Una tale previsione riconosce a tale società un'ulteriore condizione di vantaggio, poiché offre alla stessa la possibilità di richiedere in sede di gara un aggio inferiore e, quindi, più competitivo di quello indicato dalle imprese private concorrenti.

Le forti criticità del mercato tributario locale hanno persino suscitato l'interesse della Commissione europea, che, nel 2007, ha avviato una procedura d'infrazione contro l'Italia sulla normativa per l'accertamento e la riscossione dei tributi locali ⁽¹⁵⁵⁾. In particolare, l'onere dell'iscrizione all'albo rende l'accesso troppo difficile per le

⁽¹⁵²⁾ Tuttavia, a seguito dell'art. 36, co. 2, lett. a) del d.l. n. 248/2007, convertito in legge n. 31/2008, le disposizioni del d.P.R. n. 602/1973 risultano applicabili alle società private solo «in quanto compatibili». In particolare, le norme applicabili sono gli art. 47, 47 bis, 72 bis, 75 bis, 77, 86. Anche ai gestori privati sono stati, quindi, riconosciuti alcuni importanti poteri, come quelli di ottenere la dichiarazione stragiudiziale del terzo, di espropriare il quinto dello stipendio e di altri emolumenti connessi ai rapporti di lavoro, di accedere gratuitamente, anche in via telematica, a tutti i dati rilevanti dei contribuenti, anche se detenuti da uffici pubblici, di conoscere le informazioni disponibili presso il sistema informativo del Ministero dell'economia e delle finanze e di altri soggetti creditori.

⁽¹⁵³⁾ Si deve aggiungere che, dopo lo scorporo, la riscossione coattiva iniziata prima dell'operazione di cessione del ramo d'azienda è proseguita da Equitalia per tutti i crediti iscritti a ruolo da enti impositori diversi dagli enti locali. Infine, la società scorporata si può occupare solo dei carichi dell'ente locale affidatario. Tali previsioni rendono ancora più evidente la posizione di vantaggio di Equitalia rispetto alle altre società operanti sul mercato delle attività tributarie.

⁽¹⁵⁴⁾ Si noti che anche gli *ex* concessionari beneficiavano di un aggio sulle somme iscritte a ruolo riscosse, ai sensi dell'art. 17 del d.lg. n. 112/1999; tuttavia, essi operavano solo nel mercato della riscossione dei tributi a livello nazionale e non si ponevano quindi in concorrenza con i privati gestori del mercato dei tributi locali.

⁽¹⁵⁵⁾ La Commissione europea ha evidenziato che le informazioni fornite dalle autorità italiane non hanno dimostrato che tali restrizioni siano giustificate da ragioni imperative di interesse pubblico. Pertanto, si è contestata la violazione degli articoli 43 e 49 del Trattato Ce, relativi, rispettivamente, al diritto di stabilimento e alla libera prestazione dei servizi. Si v. europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/07/924&format=PDF&aged=1&language=IT&guiLanguage=en. Si noti come, al contra-

piccole e medie imprese, spesso non dotate dei requisiti (soprattutto finanziari) richiesti ai fini dell'abilitazione ⁽¹⁵⁶⁾. Un tale limite comporta «una ingiustificata compressione della platea dei possibili concorrenti e, di qui, un'altrettanto ingiustificata limitazione dell'interesse pubblico alla selezione della migliore offerta che il settore di mercato realmente interessato possa esprimere» ⁽¹⁵⁷⁾.

Il mercato delle attività tributarie locali è, dunque, teatro di un evidente conflitto di interessi. Da una parte, vige l'interesse alla tutela di funzioni pubbliche e al perseguimento dell'interesse pubblico generale, che si concreta nell'applicazione di particolari limiti e garanzie ai fini dell'accesso al mercato e dell'affidamento a privati. Dall'altra, sussiste l'interesse alla tutela della concorrenza, volto, invece, a garantire un accesso libero e a condizioni eguali per tutti. Il conflitto potrebbe, comunque, essere risolto attraverso un alleggerimento dei limiti di accesso e un'applicazione omogenea delle condizioni di ingresso e permanenza sul mercato. Una tale soluzione consentirebbe sia la protezione di attività pubbliche piuttosto "delicate", quali quelle

rio, i giudici amministrativi nazionali abbiano più volte censurato la prassi di alcune amministrazioni locali di ricorrere a gestori privati non iscritti all'albo.

⁽¹⁵⁶⁾ Sul punto, si v. le numerose critiche sollevate dal co. 7-bis dell'art. 32 del d.l. n. 185/2008, convertito in l. n. 2/2009, ove si fissa in dieci milioni di euro il capitale minimo che le società devono possedere ai fini dell'iscrizione all'albo. A un tale e cospicuo aumento si aggiunge la previsione per cui i soggetti che non procedono all'adeguamento entro tre mesi dall'entrata in vigore della legge di conversione decadono dagli affidamenti in corso e sono cancellati dall'albo. La stessa Autorità garante della concorrenza e del mercato, in un parere del 15 gennaio 2009, ha evidenziato il contrasto di tale disposizione con i principi di libera concorrenza. L'imposizione, infatti, di un limite di capitale di dieci milioni di euro a fronte dell'attuale limite di un milione e cinquecentosessantamila comporta l'evidente rischio della decadenza della quasi totalità delle società iscritte all'albo. In questo senso, si parla dell'attuazione di una "selezione naturale" nel mercato delle attività tributarie locali. Si cfr. F. PICA, *La gestione dei tributi degli enti locali e la nuova costituzione*, in *Rivista dei tributi locali*, n. 5, 2007, 463 ss.

⁽¹⁵⁷⁾ Si v. Cons. St., sez. V, 23 dicembre 2008, n. 6534. Si noti, peraltro, la tendenza da parte di alcune amministrazioni locali di inserire nel bando la richiesta di requisiti ulteriori rispetto all'iscrizione all'albo e particolarmente restrittivi della concorrenza. Si cfr. la sentenza del Consiglio di Stato (13 ottobre 2005, n. 5668), che ha ritenuto eccessiva la richiesta del requisito della gestione di un identico servizio da almeno tre anni e in almeno tre comuni di pari classe (da trenta mila a cento mila abitanti). Tale requisito, tra l'altro, avrebbe determinato, nella fattispecie, la partecipazione alla gara di un solo concorrente idoneo.

tributarie, sia l'osservanza dei principi di imparzialità, non discriminazione e pari opportunità in materia di libera concorrenza.

Tuttavia, la riuscita della predetta formula si scontra con la realtà di un mercato "misto", nel quale operano gestori di diversa natura e, soprattutto, con la previsione di vantaggi competitivi in capo ai soggetti pubblici ⁽¹⁵⁸⁾. È evidente come l'imposizione di limiti in un mercato aperto ai privati non possa, infatti, convivere con il riconoscimento di privilegi in capo a soggetti pubblici operanti in quello stesso mercato. Delle due cose l'una: o la previsione di limiti di accesso in un mercato ove è lasciato spazio ai soli operatori privati ⁽¹⁵⁹⁾; o l'eliminazione dei privilegi in capo ai gestori pubblici e l'imposizione di condizioni eguali a tutti i fornitori. La seconda alternativa è quella che consente la sopravvivenza delle diverse categorie di operatori, sebbene richieda una totale riforma della disciplina di Equitalia S.p.A. In questo senso, le soluzioni a favore della "convivenza" sono, certamente, le più difficili.

7. Dall'analisi emerge che i costi del ricorso a privati nella gestione delle attività tributarie locali sono molteplici. Essi, in realtà, non corrispondono solo al "prezzo" del contratto di affidamento, ma attengono anche ad altri rilevanti fattori. In primo luogo, i costi legati al processo di esternalizzazione ⁽¹⁶⁰⁾. Questi, di regola, corrispondono ai costi del maggiore peso amministrativo della gestione del rapporto con un nuovo fornitore, dell'avvio del progetto (studi di fattibilità, attività preliminari all'esternalizzazione), degli strumenti di monitoraggio e della verifica dei risultati ottenuti, di eventuali disservizi ⁽¹⁶¹⁾. In secondo luogo, ci sono i costi relativi all'impiego di mezzi di controllo da parte della committente pubblica nei confronti dell'affidatario. Si aggiungono, inoltre, i costi giudiziari nel caso di controversie, peraltro piuttosto numerose in materia di appalti. Infine, ci sono i

⁽¹⁵⁸⁾ Per "soggetti pubblici" si intendono Equitalia S.p.A. e società partecipate, posto che le amministrazioni che gestiscono in forma diretta non si pongono, naturalmente, in un rapporto di concorrenza con gli operatori privati.

⁽¹⁵⁹⁾ Si noti che questa possibilità si sarebbe potuta avverare, se non si fosse previsto l'ingresso di Equitalia S.p.A. nel mercato dei tributi locali.

⁽¹⁶⁰⁾ Per un quadro generale dei costi dell'esternalizzazione, si rinvia a L. FIORENTINO, *Lo Stato compratore*, cit., *passim*.

⁽¹⁶¹⁾ Sul punto, si v. G. VETRITTO, *L'esternalizzazione strategica nelle amministrazioni pubbliche*, cit., 146 ss.

costi di regolazione del mercato, connessi, in particolare, alla gestione dell'albo e alle attività della commissione ⁽¹⁶²⁾.

Nonostante il lungo elenco di costi, il legislatore continua ad estendere l'ambito di applicazione della disciplina delle "esternalizzazioni tributarie" e a incentivarne il ricorso da parte delle amministrazioni. Qual è la *ratio* di tali normative? Sono ispirate a un principio di efficienza? Si tratta, dunque, di «andare alla ricerca dell'efficienza delle norme giuridiche» ⁽¹⁶³⁾ o, in altri termini, di analizzare la loro «efficienza e dintorni» ⁽¹⁶⁴⁾.

Una norma giuridica può definirsi "efficace" quando sia in grado di raggiungere gli obiettivi per cui è posta ⁽¹⁶⁵⁾. Una tale lettura delle norme corrisponde a una «interpretazione economicamente orientata» delle stesse ⁽¹⁶⁶⁾, che consente di cogliere le ragioni (e gli errori) di alcune scelte legislative.

La disciplina delle attività tributarie locali si ispira, principalmente, alle finalità del risparmio, della lotta all'evasione fiscale, della migliore qualità dei servizi a vantaggio dei contribuenti. L'attuale sistema del ricorso a privati non sembra soddisfare alcuno di questi obiettivi.

Con riferimento al risparmio, l'elenco dei costi derivanti dal ricorso a privati è decisamente più lungo di quello connesso a forme di gestione diretta o in economia. Non è un caso che, nella prassi, ancora il cinquantadue per cento dei comuni gestisca in proprio le attività tributarie. Tuttavia, la mancanza di risparmio può essere controbilanciata da una migliore qualità dei servizi e dei rapporti con l'utenza.

Il vero problema, in realtà, riguarda la previsione da parte del

⁽¹⁶²⁾ Un ulteriore ed eventuale costo può essere rappresentato dal rischio di cancellazione della società privata, affidataria di servizi tributari, dall'albo dei riscossori. La cancellazione, come evidenziato, esclude che la società possa continuare la gestione delle attività, con immediate conseguenze negative (si pensi, in particolare, al disservizio e ai costi aggiuntivi della nuova gestione). Ancora più grave è l'ipotesi in cui la cancellazione consegua all'accertamento di reati (ad esempio, peculato e appropriazione indebita). In questo caso, infatti, l'amministrazione assume il rischio del debito e, quindi, della non immediata disponibilità delle somme riscosse, con evidente danno alle casse degli enti locali.

⁽¹⁶³⁾ Così, G. NAPOLITANO e M. ABRESCIA, *Analisi economica del diritto pubblico*, cit., 188.

⁽¹⁶⁴⁾ Così, D.D. FRIEDMAN, *L'ordine del diritto. Perché l'analisi economica può servire al diritto*, ed. it., Bologna, Il Mulino, 2004, 45 ss.

⁽¹⁶⁵⁾ Si v. G. NAPOLITANO e M. ABRESCIA, *op. cit.*, 188 ss.

⁽¹⁶⁶⁾ Si v. sempre G. NAPOLITANO e M. ABRESCIA, *op. cit.*, 190.

legislatore di diverse forme di gestione. Questa scelta non si rivela, infatti, una previsione “efficace”. L’art. 52, al co. 5, del d.lg. n. 446/1997 consente all’ente locale di scegliere tra le gestioni diretta, associata ed esternalizzata. Rispetto a quest’ultima, sono poi indicati una serie di soggetti ai quali possono essere conferite le attività ⁽¹⁶⁷⁾. Come si è visto, tali soggetti hanno diversa natura, trattandosi di operatori sia pubblici, sia misti, sia privati. Sempre dalla prassi risulta che il quarantadue per cento dei comuni ricorre ad affidamenti diretti a società pubbliche, nella fattispecie, a Equitalia S.p.A. Pertanto, anche quando l’ente locale decide di esternalizzare, rivolge, comunque, la propria scelta verso un soggetto pubblico. Questo dato trova riscontro anche in altre realtà, come quelle delle amministrazioni municipali, che, avendo in gestione una serie di tributi ⁽¹⁶⁸⁾, ricorrono in vari casi all’istituzione

⁽¹⁶⁷⁾ Si rinvia al precedente paragrafo 2.

⁽¹⁶⁸⁾ L’art. 53 del “Regolamento del decentramento amministrativo” (approvato con deliberazione del Consiglio comunale di Roma n. 10 dell’8 febbraio 1999, e modificato con successiva deliberazione n. 30 del 24 gennaio 2001) disciplina le competenze del municipio (ex circoscrizione) in materia tributaria: «la Circoscrizione provvede alla gestione e riscossione delle entrate di propria competenza, ivi comprese le quote relative ai servizi a domanda individuale erogati in sede decentrata, curando altresì, attraverso la competente unità organizzativa, gli adempimenti propedeutici alla riscossione coattiva delle entrate tributarie ed extra tributarie». Al secondo comma dello stesso articolo sono elencate le categorie di tributi che rientrano nella competenza del municipio: «in particolare, sono di competenza della Circoscrizione gli adempimenti gestionali concernenti: a) la riscossione, l’accertamento e il recupero delle somme dovute per l’occupazione permanente e temporanea di spazi ed aree pubbliche; b) l’accertamento e la riscossione dell’imposta sulla pubblicità relativamente alle insegne ed alle installazioni afferenti agli esercizi commerciali, alle attività produttive, agli studi professionali, alle associazioni ed enti localizzati nel territorio circoscrizionale e non compresi nelle fattispecie di imposizione gestite direttamente dagli Uffici centrali; c) la ricezione delle dichiarazioni relative agli oneri di natura tributaria o tariffaria riguardanti lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, nonché delle dichiarazioni rese ai fini dell’imposta comunale sugli immobili». Anche le questioni relative al contenzioso tributario (per le tre categorie di tributi) rientrano nella competenza del municipio: «la Circoscrizione cura altresì l’attività istruttoria e rappresenta l’Amministrazione in giudizio, nei casi previsti dai regolamenti vigenti, in ordine ai ricorsi contro l’accertamento dei tributi o afferenti ad altre entrate di propria pertinenza, presso ogni grado e tipo di giurisdizione». Il Comune mantiene, invece, la competenza diretta sull’accertamento e sulla riscossione di altre imposte locali (si pensi all’imposta comunale sugli immobili — ICI e alla tassa sui rifiuti solidi urbani-TARSU, per le quali i municipi gestiscono la sola ricezione delle dichiarazioni sugli oneri tariffari e tributari), pur potendo incidere sulla decisione delle modalità gestionali nell’esercizio delle attività tributarie di competenza dell’amministrazione municipale.

di società *in house*, come nella nota esperienza di “Roma Entrate S.p.A.”⁽¹⁶⁹⁾. La convenienza della scelta dell'*in house* deriva dall'assenza di obblighi di espletamento di gare ad evidenza pubblica, dai privilegi riconosciuti a tali gestori e dalle forme di controllo diretto tipiche delle amministrazioni pubbliche in forma privata. Peraltro, l'affidamento a un soggetto unico e centralizzato, come nel caso di Equitalia S.p.A., può essere incentivato dalla volontà di conseguire i benefici dell'economia di scala, difficilmente raggiungibili con forme di gestione decentrata e disgiunta⁽¹⁷⁰⁾.

Gli effetti negativi sulla concorrenza del ruolo delle società *in house* e le differenze dei regimi applicati ai diversi operatori mostrano come la previsione dell'esternalizzazione nel campo tributario possa essere efficace solo se realmente alternativa alla gestione diretta, eliminando, pertanto, la possibilità della costituzione di società pubbliche e la previsione di privilegi.

Anche per quanto attiene alla lotta contro l'evasione fiscale emerge un'evidente criticità. In particolare, nei casi di ricorso a privati, un tale obiettivo non può essere soddisfatto pienamente. La legge esclude, infatti, il riconoscimento in capo a questi gestori di una serie di strumenti atti al controllo dell'evasione. Al contrario, le società

⁽¹⁶⁹⁾ Per approfondimenti, si v. E. D'ALTERIO, *L'esternalizzazione dell'attività di consulenza in materia tributaria nel primo Municipio del Comune di Roma*, in *Secondo rapporto sulle esternalizzazioni nelle pubbliche amministrazioni*, cit., 99 ss.

⁽¹⁷⁰⁾ Equitalia S.p.A. è, infatti, un soggetto pubblico e centralizzato dal punto di vista giuridico. Come insegna l'analisi economica del diritto, la gestione di alcune attività pubbliche da parte di un soggetto unico e centrale può risultare più efficiente ai fini del raggiungimento di economie di scala rispetto alla gestione disgiunta e decentrata. Questo assunto vale, innanzi tutto, con riferimento al riparto di competenze tra governo centrale e governi locali e giustifica la gestione centralizzata di alcune funzioni pubbliche, come la difesa (si v. G. NAPOLITANO e M. ABRESCIA, *Analisi economica del diritto pubblico*, cit., 304 ss.). In generale, bisognerebbe, dunque, chiedersi quanto sia efficiente che le funzioni di riscossione siano gestite anche a livello locale. Un tale problema richiede un lungo approfondimento sui caratteri della funzione impositiva e sulla questione del riparto di competenze amministrative. In questa sede, si può soltanto notare come la scelta dell'ente locale di affidare le attività tributarie a un soggetto centralizzato potrebbe comportare migliori rendimenti, sebbene i benefici dell'economia di scala verrebbero conseguiti soltanto qualora tutti gli enti locali affidassero interamente le attività alla società pubblica. A quel punto, la gestione centralizzata potrebbe produrre risparmi, ma eliminerebbe qualsiasi possibilità di mercato e i relativi benefici. Questo dimostra, ancora una volta, l'inefficacia della previsione legislativa della coesistenza di diverse forme di gestione e l'opportunità della disposizione di un unico modello gestionale nel campo tributario.

pubbliche, in particolare Equitalia S.p.A., dispongono di molti mezzi e poteri di natura coattiva e ispettiva ⁽¹⁷¹⁾. Affinché un medesimo risultato possa essere raggiunto nelle ipotesi di esternalizzazione, appare necessaria un'estensione uniforme della disponibilità degli strumenti di riscossione coattiva, di indagine e di controllo a tutti gli operatori.

Relativamente alla qualità dei servizi, nei settori del mercato tributario, ove operano principalmente privati gestori, sono evidenti i benefici delle dinamiche concorrenziali. Si tratta, soprattutto, del commercio delle attività strumentali, rispetto alle quali l'incidenza di Equitalia S.p.A. e delle società da questa partecipate è pressoché assente. Pertanto, gli effetti competitivi del libero gioco concorrenziale si riflettono nell'offerta di servizi di elevata qualità ⁽¹⁷²⁾.

Diversamente, per il mercato delle attività, in particolare, della riscossione non si registrano gli stessi risultati. Al riguardo, i problemi sono, soprattutto, due. Innanzi tutto, la previsione dei limiti rigidi, connessi al conseguimento dell'abilitazione, consente l'ingresso nel mercato alle sole imprese di grandi dimensioni e con significativi capitali sociali, sbarrando l'accesso alle piccole e medie imprese non dotate dei requisiti richiesti per l'iscrizione all'albo. È evidente come tale disposizione limiti la concorrenza e i suoi benefici. In secondo luogo, le norme sul versamento di compensi maggiorati e di finanziamenti statali a favore di Equitalia S.p.A. consentono alla stessa di applicare aggi più competitivi rispetto a quelli delle società private, che non usufruiscono di tali benefici. Pertanto, le amministrazioni sono indotte a preferire il prezzo più basso, rivolgendosi alla società pubblica, a discapito di una scelta orientata alla migliore qualità del servizio.

Questa breve disamina conduce a un importante dato. Il ricorso a privati non costituisce di per sé un modello gestionale inefficace; ad essere "inefficaci" sono, semmai, le norme che regolano l'applicazione di tale modello nel settore tributario. La prima parte dell'assunto è dimostrata dai buoni rendimenti del mercato delle attività strumentali, nel quale i benefici dell'esternalizzazione sono evidenti. Inoltre, non si

⁽¹⁷¹⁾ Si rinvia al paragrafo 6.

⁽¹⁷²⁾ Si tratta, soprattutto, delle attività strumentali all'accertamento (banche dati, sistemi informativi, meccanismi di invio dei bollettini, strumenti di consulenza al cittadino, ecc.).

possono ignorare, in generale, i risultati positivi dell'applicazione di questo modello per la gestione di altri servizi pubblici ⁽¹⁷³⁾.

L'“inefficacia” delle norme, invece, corrisponde alla “cattiva” formulazione delle stesse e di alcune politiche legislative, non particolarmente attente alla coerenza tra le singole previsioni normative e gli obiettivi generali.

Queste considerazioni portano a rispondere negativamente alla prima delle due domande di partenza, relativa all'efficienza del ricorso a privati nel settore tributario. Oltre ai vari tipi di costi riconducibili a tale modello (si v. *supra*), si deve aggiungere un'ulteriore categoria, più nascosta, e corrispondente ai costi di transazione dell'attività legislativa. I “prodotti legislativi” sono frutto di “transazioni politiche”, nelle quali prevalgono, in alcuni casi, interessi diversi da quello pubblico generale ⁽¹⁷⁴⁾. Questo si traduce, principalmente, nella summenzionata “inefficacia delle norme giuridiche”, ossia nell'incoerenza tra gli effetti concreti delle previsioni normative e gli obiettivi posti dalle politiche generali alle quali si dovrebbero ispirare le norme. Il caso della disciplina delle attività tributarie locali ne è un esempio, posta l'evidenziata incoerenza tra alcune previsioni normative ⁽¹⁷⁵⁾ e le finalità generali della politica fiscale (risparmio, lotta all'evasione, migliore qualità dei servizi).

Accanto alle considerazioni sull'“inefficacia o inefficienza” delle norme, emergono anche alcune criticità intrinseche al modello della gestione privata delle attività tributarie. In particolare, il pagamento di privati ai fini della gestione dei servizi tributari costituisce, inevitabilmente, un “doppio costo” per i contribuenti. In altre parole, gli stessi si troveranno a pagare il tributo e, allo stesso tempo, il costo della gestione dello stesso. Certamente, come già evidenziato, anche la gestione in economia o pubblica comporta costi (sia economici, sia politici); tuttavia, almeno i costi economici sono assorbiti da voci di spesa generali, dove confluiscono i costi complessivi gestionali dell'am-

⁽¹⁷³⁾ Sul punto, si rinvia, in particolare, a IRPA, *Primo rapporto sulle esternalizzazioni nelle pubbliche amministrazioni*, cit. e *Secondo rapporto sulle esternalizzazioni nelle pubbliche amministrazioni*, cit.

⁽¹⁷⁴⁾ Si v. G. NAPOLITANO e M. ABRESCIA, *Analisi economica del diritto pubblico*, cit., 163 ss.

⁽¹⁷⁵⁾ Si fa riferimento, principalmente, alle norme che hanno reso la gestione delle attività tributarie locali un “mercato misto” (art. 52, co. 5, d.lg. n. 446/1997) e quelle che hanno previsto l'affidamento a Equitalia S.p.A. anche della riscossione dei servizi tributari locali (l. n. 248/2005).

ministrazione, per i quali i contribuenti pagano, comunque, i tributi. Il risparmio potrebbe esserci soltanto qualora alle esternalizzazioni si accompagnasse una riduzione dei costi interni dell'amministrazione (soprattutto del personale); ma recenti statistiche mostrano tutt'altra direzione ⁽¹⁷⁶⁾. L'effetto del "doppio costo" risulta, inoltre, incompatibile con quanto stabilito dallo stesso art. 52 del d.lg. n. 446/1997, che, al co. 5 lett. c), prevede che gli affidamenti non devono produrre «oneri aggiuntivi per il contribuente».

In secondo luogo, è sempre viva l'annosa questione dell'opportunità di affidare a privati l'esercizio di intere funzioni pubbliche che, come nel caso della funzione impositiva, risultano, peraltro, strettamente connesse al cuore della sovranità statale ⁽¹⁷⁷⁾. Questo problema tocca la seconda delle questioni enunciate nell'introduzione.

L'indagine rivela che l'oggetto dell'esternalizzazione può riguardare tutte le fasi del ciclo di gestione del tributo e, dunque, l'intera funzione impositiva. Tuttavia, ci sono alcune attività per le quali è esclusa la possibilità dell'affidamento esterno, come la pianificazione delle entrate tributarie e l'elaborazione dei relativi regolamenti, nonché l'adozione di provvedimenti di autotutela, la gestione del contenzioso, il controllo sull'evasione fiscale (sebbene per quest'ultimo non si possa escludere l'esternalizzabilità delle attività strumentali) ⁽¹⁷⁸⁾. Si tratta, pertanto, di attività sia di natura politica, sia connesse all'esercizio di poteri tipicamente pubblici, che, come evidenziato da alcuni studiosi, è opportuno che siano gestite direttamente dalle amministrazioni ⁽¹⁷⁹⁾. Tuttavia, anche la permanenza di questi compiti in mano pubblica può rappresentare un costo, derivante dalla gestione disgiunta delle attività nel settore tributario. Il soggetto privato, infatti, potrebbe svolgere i servizi in modo incoerente ai programmi politici dell'ente, oppure creare ostacoli alla diretta e veloce conoscenza dello

⁽¹⁷⁶⁾ Per approfondimenti, si v. L. FIORENTINO, *Esternalizzazioni: lo stato dell'arte*, in *L'esternalizzazione delle gestioni amministrative nelle pubbliche amministrazioni*, cit., 31.

⁽¹⁷⁷⁾ L'esternalizzazione di funzioni pubbliche e, in particolare, della funzione impositiva pone rilevanti problemi di carattere etico-sociale, che si aggiungono a quelli di natura economica e giuridica. Si v. F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., *passim*.

⁽¹⁷⁸⁾ Sul punto, si rinvia al paragrafo 3.

⁽¹⁷⁹⁾ Si v. F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., *passim*. L'A. sottolinea come le scelte sulla tassazione devono essere frutto di valutazioni politiche effettuate nel rispetto dei diritti sociali e del principio di giustizia distributiva.

stato dei contribuenti ai fini dei controlli fiscali da parte dell'amministrazione.

In conclusione, anche i tributi hanno un costo. Questo dato non è immediatamente percepibile, ma può essere ricavato da un'attenta riflessione sulle modalità di gestione dei servizi tributari, come si è tentato di fare in questa sede.

I risultati dell'indagine consentono di aggiungere un importante anello al noto studio di Stephen Holmes e Cass R. Sunstein sul costo dei diritti. I due autori giungevano alla conclusione per cui anche la tutela dei diritti individuali abbia un costo, che «apre la strada per il riconoscimento dell'inevitabilità dello Stato e delle numerose cose buone che esso fa, molte delle quali sono date spesso per scontate al punto che, all'osservatore distratto, non sembrano avere nulla a che fare con lo Stato»⁽¹⁸⁰⁾. Pertanto, all'"osservatore distratto" risulterà, ora, evidente che anche la Pubblica Amministrazione "paga le tasse".

⁽¹⁸⁰⁾ Così, S. HOLMES e C.R. SUNSTEIN, *Il costo dei diritti*, cit., 32 e 33.