

GUIDA OPERATIVA **AL CONTRIBUTO DI SCOPO “CON.SCO.”**

Per gli operatori tributari dei Comuni. Versione **1.0 del 16 giugno 2017**
A cura del Servizio Autonomie Locali della Provincia Autonoma di Trento

PARTE 1: PRINCIPI GENERALI ED ELEMENTI COSTITUTIVI DEL CON.SCO.

1.0 Le fonti normative

- L. n. 296/2006 (legge finanziaria statale per il 2007) – articolo 1 commi 145, 146 lettere a), b), c), 149, 150 e 151
- D.L.vo n. 23/2011 (Norme in materia di federalismo fiscale) – articolo 6 comma 1
- L. n. 147/2013 (legge di stabilità statale per il 2014) – articolo 1 comma 706
- L.P n. 20 del 29 dicembre 2016 (legge di stabilità provinciale per il 2017, in B.U.R. n. 52/I-II – Numero Straordinario n. 3 – dd. 30 dicembre 2016)

ATTENZIONE: Se non diversamente indicato nel testo, tutti i riferimenti normativi sono da considerarsi effettuati con riferimento alla L.P. n. 20/2014.

1.1 I principi generali del CON.SCO. e la sua struttura

Il Contributo di Scopo (CON.SCO.), istituito ai sensi dell'articolo 80 comma 2 dello Statuto Speciale di Autonomia, è un'entrata locale (comunale) di natura tributaria diretta, immobiliare, reale e proporzionale, e costituisce tributo “proprio” dei Comuni anche ai fini delle norme provinciali in materia di finanza locale. Di fatto, il CON.SCO. è attuazione ed applicazione a livello provinciale dell'Imposta di Scopo istituita con l'articolo 1 commi 145 e seguenti della L. n. 296/2006 e s.m., ma viene declinato in modo originale nei Comuni della provincia di Trento grazie alla modifica della normativa tributaria di riferimento, che non è più l'I.C.I. (fino al 2011) o I.MU.P. (dal 2011 in poi), ma l'IM.I.S. di cui agli articoli 1 e seguenti della L.P. n. 14/2014. Presenta inoltre, alla luce del dettato normativo che lo disciplina, le seguenti caratteristiche peculiari (che vengono sviluppati analiticamente nei singoli Paragrafi di questa Guida):

- a) l'applicazione è facoltativa e non obbligatoria. E' quindi il Comune che, in base ai presupposti e con le modalità di legge, istituisce il CON.SCO. e lo disciplina. Fino all'istituzione (che avviene con apposito Regolamento, vedi Paragrafo 3.1), il contributo non trova quindi applicazione;
- b) il quadro normativo di riferimento ha natura composita ed articolata, e deriva in parte da fonti statali ed in parte da fonti provinciali (vedi Paragrafo 1.0). Le due normative si integrano reciprocamente per completare tutti gli elementi costitutivi del contributo;
- c) l'applicazione è limitata nel tempo ad un numero predeterminato di periodi d'imposta (massimo 10);
- d) la destinazione del gettito non è collegata alla parte corrente del bilancio (ed alla relativa tipologia di spesa), ma alla parte straordinaria, ed in questo senso trova imputazione non al Titolo I ma al Titolo IV del documento contabile comunale (vedi Paragrafo 2.3);

- e) il gettito non finanzia genericamente la spesa di investimento del Comune, ma presenta vincolo di destinazione rispetto ai costi di realizzazione di una specifica opera pubblica, identificata preventivamente nel Regolamento che istituisce il CON.SCO.;
- f) può essere istituito a più riprese nel tempo, anche con sovrapposizione temporale (ma mantenendo specifica disciplina separata) per il finanziamento di opere pubbliche diverse, di durata differente e con copertura diversificata della spesa di ciascuna opera, nonché con elementi di applicazione (in specie l'aliquota, ma anche le detrazioni, deduzioni ed agevolazioni) non necessariamente uguali. Questo in quanto, in base alla formulazione letterale e sostanziale delle norme che regolano l'Imposta di Scopo ed il CON.SCO., ogni singola istituzione del contributo è collegata ad una specifica opera. Di conseguenza, se il Comune decide di attivare più volte il contributo, ogni attivazione deve considerarsi come tributo nuovo ed autonomo, ciascuno con specifica aliquota massima dello 0,05%, regole proprie e reciprocamente ininfluenti.

Il CON.SCO. quindi si pone come fonte di finanziamento di natura eventuale (anche nel quadro complessivo della finanza locale) per la realizzazione di opere pubbliche comunali o di interesse sovracomunale (vedi Paragrafi 2.2 e 2.2.1), atta a coprire totalmente o parzialmente il costo delle opere stesse. E' evidente, come di seguito analiticamente illustrato, che la struttura strettamente tributaria del contributo implica la conoscenza specifica dell'IM.I.S., in quanto gli elementi costitutivi sono quelli di tale imposta, in base all'espresso rinvio operato in tal senso dall'articolo 13 comma 2. In questa sede quindi si danno per conosciuti i contenuti della Guida Operativa IM.I.S. (ad oggi versione 5.0), alla quale si opera rinvio per quanto non diversamente previsto nella disciplina CON.SCO. ed in questa Guida illustrato.

1.2 Il presupposto d'imposta

In senso strettamente formale, il presupposto tributario del CON.SCO. è identico a quello dell'IM.I.S., al quale si rinvia. Ma questo elemento esclusivamente tributario deve essere integrato con l'indispensabile (ed in questo caso invece originale) presupposto extratributario, costituito dall'individuazione dell'opera pubblica cui è destinata l'istituzione del contributo e cui è finalizzato l'utilizzo finanziario e contabile del gettito. In questo senso l'articolo 13 comma 1 e l'articolo 1 comma 145 della L. n. 296/2006. Nel momento in cui il Comune decide quindi di attivare ed istituire (con apposita deliberazione e specifico Regolamento) il contributo, può farlo solo previa individuazione dell'opera pubblica che ne costituisce presupposto di legittimità, nonché gli altri elementi collegati all'opera stessa (suo costo complessivo, anni di finanziamento, copertura totale o parziale della spesa). Si tratta di un presupposto tipico delle imposte di scopo, e che attiene strettamente alla disciplina tributaria. Non vi è collegamento diretto tra il gettito del CON.SCO. e l'utilità direttamente ed immediatamente ritratta dal singolo contribuente, ma, come di seguito illustrato (vedi Paragrafo 3.3), le decisioni relative alle aliquote ed agli altri elementi di applicazione (detrazioni, deduzioni, agevolazioni) vanno poste in essere tenendo conto comunque della natura dell'opera e dei potenziali destinatari dell'utilità della stessa. Si tratta di valutazioni di ordine politico-amministrativo, ma che possono avere un rilievo tributario sostanziale, e che vanno quindi poste in essere in modo puntuale ed attento da parte dei Comuni.

1.3 Il periodo temporale di applicazione e di calcolo del contributo

La natura straordinaria del CON.SCO. comporta, come già evidenziato (vedi Paragrafo 1.1), che la sua applicazione è limitata ad un numero predeterminato di periodi d'imposta, strettamente collegato al piano di finanziamento dell'opera pubblica a mezzo del gettito. L'articolo 6 comma 1 lettera b) del D.L.vo n. 23/2011 (che costituisce parte della disciplina del CON.SCO. ai sensi dell'articolo 13 comma 5), stabilisce che i Comuni possono applicare il contributo fino ad un massimo di 10 anni. La decisione, come previsto dalla norma stessa, va assunta in sede di approvazione del Regolamento che istituisce il contributo. Si deve ritenere che la durata originaria

possa comunque essere modificata con successivo provvedimento (di variazione al Regolamento), sempre comunque nel rispetto del limite massimo dei 10 anni¹.

Per ciascun periodo d'imposta l'aliquota applicabile è deliberata entro il limite dello 0,05%. Il gettito teorico complessivo massimo risulta quindi pari all'applicazione di un'aliquota teorica dello 0,5% (pari allo 0,05% per dieci anni). Anche in questo caso, si deve ritenere legittima la previsione (sia originaria che con delibere annuali successive) di aliquote differenziate nei singoli anni di applicazione. L'unico limite, di natura peraltro non tributaria ma contabile, appare quello relativo all'andamento della spesa e della corrispondente entrata correlate alla realizzazione dell'opera pubblica finanziata con il CON.SCO., e su questo elemento l'Amministrazione deve effettuare le proprie valutazioni, anche in relazione al potenziale variare delle basi imponibili nell'arco degli anni stabiliti² (vedi Paragrafo 2.3).

1.4 Il soggetto attivo ed il soggetto passivo

a) Il soggetto attivo: il Comune che delibera l'istituzione e l'applicazione del CON.SCO. ed adotta il relativo Regolamento è l'unico ed esclusivo soggetto attivo del contributo. Tutti i poteri previsti per legge sono in capo al Comune stesso, nonché tutte le fasi di applicazione ed i rapporti con i contribuenti, esattamente come avviene per l'IM.I.S. Questo ai sensi dell'articolo 1 comma 145 della L. n. 296/2006 e dell'articolo 13 comma 1.

Questo principio non cambia neppure in presenza di opere pubbliche di interesse intercomunale finanziate con il CON.SCO. La materia verrà illustrata più ampiamente al Paragrafo 2.2.1, ma si anticipano i seguenti punti:

- A. fra le opere finanziabili vi sono quelle di interesse di due o più Comuni, realizzate anche dalla Provincia su iniziativa dei Comuni interessati. Questa la previsione dell'articolo 9 comma 2 quinquies della L.P. n. 3/2006, come novellato dall'articolo 13 comma 6;
- B. per il finanziamento di questa opere di interesse condiviso peraltro, ogni Amministrazione è autonomamente legittimata a determinare le fonti di finanziamento che più ritiene opportune nel quadro della propria complessiva gestione finanziaria e di bilancio. Potrà quindi legittimamente accadere che per la stessa opera un Comune decida di istituire, a copertura della quota di spesa di propria competenza, il contributo, ed un altro no, ovvero che i due (o più) Comuni interessati stabiliscano quote di finanziamento coperte dal CON.SCO. diverse e, di conseguenza, un numero di anni e/o aliquote differenti da applicarsi nei due territori;
- C. naturalmente, trattandosi di opere pubbliche la cui realizzazione ed il cui interesse sono condivisi, appare opportuno (ancorché, si ripete, in nessun modo obbligatorio o vincolante) un momento di coordinamento anche a livello tributario nell'ambito degli accordi di programma sottoscritti, ai sensi del medesimo articolo 9 comma 2 quinquies della L.P. n. 3/2006.

b) Il soggetto passivo: la disciplina normativa del CON.SCO., nel fare rinvio integrale alla normativa IM.I.S. (articolo 13 comma 2) non apporta alcuna modifica né integrazione alla stessa. In materia di identificazione del soggetto passivo valgono quindi le disposizioni dell'Imposta Immobiliare Semplice. Relativamente all'applicazione di esenzioni, detrazioni, deduzioni e riduzioni di aliquota si vedano i Paragrafi 2.1, 3.1 e 3.2.

¹ Questo in quanto la norma fa riferimento all'approvazione del Regolamento, senza vietarne modifiche successive. L'autonomia impositiva dei Comuni consente, come noto, di modificare i Regolamenti di natura tributaria ogni anno nei limiti della potestà comunale fissata per legge. In questo caso quindi la modifica (rispetto alla decisione iniziale) del numero di anni nei quali il contributo trova applicazione appare legittima.

² Ad esempio appare molto opportuna una valutazione presuntiva in merito all'andamento della consistenza e del valore commerciale delle aree edificabili, che non può essere proiettato automaticamente in modo uniforme su un arco temporale pluriennale, vista l'aleatorietà di questi valori fisici e finanziari. Il rischio è quello di generare un sovragegittito o un minor gettito rispetto alle previsioni iniziali, con le conseguenze evidenti sul finanziamento dell'opera pubblica collegata. In questo senso si avvalora ulteriormente la possibilità (ed in taluni casi la necessità) di operare modifiche nel corso degli anni a livello regolamentare e di disciplina del contributo.

1.5 Le fattispecie e le relative basi imponibili

Anche in materia di fattispecie imponibili e di determinazione della relativa base di calcolo del contributo dovuto il CON.SCO. non presenta un'autonoma disciplina normativa, ma fa rinvio alle disposizioni IM.I.S. (articolo 13 comma 2). Resta quindi confermato anche per questi aspetti il rinvio alla Guida Operativa IM.I.S., con la precisazione che nessuna norma I.MU.P. è applicabile al contributo di scopo provinciale.

1.6 Gli elementi costitutivi: aliquote, esenzioni, esclusioni, riduzioni, detrazioni e deduzioni

Il rinvio integrale operato dall'articolo 13 comma 2 alla disciplina dell'IM.I.S. rende applicabile in modo completo la normativa di questa imposta al CON.SCO. Questo significa che tutte le esenzioni, riduzioni, assimilazioni, detrazioni e deduzioni previste come obbligatorie in materia di IM.I.S. dalla L.P. n. 14/2014 e s.m. trovano automatica ed immediata applicazione al CON.SCO. Parallelamente, se non diversamente disciplinato nel Regolamento, anche tutte le esenzioni, riduzioni, assimilazioni, detrazioni e deduzioni previste in via facoltativa per l'IM.I.S. dal Comune per l'imposta trovano applicazione al CON.SCO. Questo ai sensi dell'articolo 13 comma 2. Sulle materie e previsioni facoltative, il Comune può operare diversamente tra IM.I.S. e CON.SCO., stante la natura differenziata e reciprocamente autonoma (entro questi limiti e per questi aspetti) dei due tributi. Per fare un esempio: l'assimilazione ad abitazione principale per i fabbricati concessi in comodato a parenti ed affini entro il secondo grado di cui all'articolo 8 comma 2 lettera b) può trovare applicazione all'IM.I.S. ma non al CON.SCO. se i due Regolamenti disciplinano diversamente la materia, e viceversa, oppure ad entrambi i tributi.

Le medesime considerazioni valgono anche in materia di articolazione delle aliquote. La struttura dell'IM.I.S. consente, come noto, l'assunzione da parte del Comune, per ogni periodo d'imposta, di decisioni differenziate per singola fattispecie imponibile e, per i fabbricati di tipo non abitativo, per singola categoria catastale. Questa ampia facoltà è automaticamente prevista anche per il CON.SCO., ed anche in questo caso con suddivisione tra fattispecie "automatiche ed obbligatorie per legge" e fattispecie "rimesse all'autonomia impositiva dei Comuni", e ciò, nuovamente, ai sensi dell'articolo 13 comma 2. Per fare un esempio: dal periodo d'imposta IM.I.S. 2016 l'abitazione principale, le fattispecie assimilate e le relative pertinenze sono soggette all'imposta con l'applicazione dell'aliquota dello 0,00%, tranne i fabbricati (per i quali pure si concretizza la fattispecie "abitazione principale" di cui all'articolo 5 comma 2 lettera a) della L.P. n. 14/2014) iscritti nelle categorie catastali A1, A8 ed A9. Se il Comune decide l'istituzione del CON.SCO., non potrà quindi applicarlo all'abitazione principale, in quanto non vi è la facoltà IM.I.S. di aumentare l'aliquota dello 0,00%, mentre potrà solamente applicarlo alle abitazioni principali iscritte nelle categorie catastali A1, A8 e A9, ma l'aliquota non potrà comunque essere superiore all'aliquota base (cioè standard) stabilita per il contributo. Per fare un esempio: se nella disciplina CON.SCO. l'aliquota generale deliberata fosse lo 0,03%, il Comune potrà aumentarla per singole fattispecie ad esempio le aree edificabili o singole categorie catastali di fabbricati), ma non per le abitazioni principali A1, A8, A9, per le quali potrà agire solo in diminuzione (o in aumento della detrazione di cui all'Allegato A) della L.P. n. 14/2014).

Il quadro così delineato conferma la natura estremamente articolata delle decisioni che i Comuni possono assumere in materia di CON.SCO., mutuando la flessibilità impositiva prevista per l'IM.I.S. Per il contributo, questo aspetto assume una rilevanza ancora maggiore, proprio per il vincolo di "scopo", e cioè di utilità o meno in capo a specifiche categorie di contribuenti in relazione all'opera pubblica finanziata con il contributo stesso. In altre parole: il Comune può calibrare l'applicazione del CON.SCO., utilizzando le flessibilità IM.I.S., in modo anche molto marcato per identificare eventualmente in modo puntuale i destinatari dell'opera pubblica e distribuire il carico tributario che la finanzia in modo coerente a tale aspetto, e questo, in particolare, nell'articolazione delle aliquote per fattispecie e/o per singola categoria di fabbricati (vedi Paragrafo 3.3).

L'articolo 13 comma 3 consente inoltre al Comune di introdurre con il Regolamento che disciplina il CON.SCO. ulteriori esenzioni, riduzioni di aliquota, deduzioni e detrazioni rispetto alla normativa IM.I.S., e ciò peraltro non in modo generalizzato, ma in relazione a particolari situazioni sociali o reddituali. Questa norma, già presente nella normativa statale dell'Imposta di Scopo³, è stata espressamente prevista in modo autonomo dal legislatore provinciale proprio per raccordare questa facoltà all'IM.I.S. e non all'I.C.I./I.MU.P. Per il dettaglio di questa ulteriore facoltà riconosciuta ai Comuni si veda il Paragrafo 3.1.

³ Articolo 1 comma 146 lettera d) della L. n. 296/2006, che infatti non trova applicazione al CON.SCO. in quanto non è richiamato dall'articolo 13 comma 5, e viene sostituito appunto dall'articolo 13 comma 3.

PARTE 2: L'ANALISI DELLE NORME CHE DISCIPLINANO IL CON.SCO. E LE OPERE PUBBLICHE FINANZIATE CON IL GETTITO

2.0 La struttura della disciplina normativa - Principi generali

Come precedentemente già illustrato (vedi Paragrafo 1.1), il CON.SCO. ha la peculiarità di non essere dotato di una normativa propria originale, ma di risultare invece dalla “fusione” di parte della normativa statale che disciplina l’Imposta di Scopo, di gran parte della disciplina provinciale relativa all’IM.I.S., e di alcune disposizioni (anch’esse provinciali) relative alle opere pubbliche ed ai rapporti istituzionali tra Enti. Questa struttura composita richiede evidentemente un’attività preliminare di individuazione delle singole norme applicabili, il loro coordinamento e la loro interpretazione organica, con riferimento sia alle fasi istituzionali e decisionali sia a quelle operative ed applicative (in particolare nel rapporto con i contribuenti).

L’elemento principale da tenere in considerazione è dato dal fatto che ai sensi dell’articolo 13 comma 1 il CON.SCO. non costituisce tributo “nuovo”, ma rappresenta modifica ed adattamento a livello provinciale dell’Imposta di Scopo di cui all’articolo 1 commi 145 e seguenti della L. n. 296/2006. Quindi, contrariamente a quanto accade per l’IM.I.S., vi sono norme statali applicabili in toto, altre applicabili parzialmente, ed altre ancora completamente disapplicate. Gli istituti tributari generali peraltro trovano a maggior ragione applicazione al CON.SCO., e solo le parti riferibili all’IM.I.S. che ad essi derogano entrano in loro sostituzione nelle fasi di applicazione del contributo. E’ evidente che sotto il profilo tributario l’Imposta di Scopo statale ripete la propria disciplina quasi integralmente dalla normativa dell’I.C.I. (fino al 2011) e da quella dell’I.M.U.P. (dal 2012), mentre il CON.SCO. fa riferimento (quasi) esclusivo alle norme provinciali in materia di IM.I.S. Ai sensi dell’articolo 13 peraltro vi sono alcuni aspetti che sovrappongono (con un effetto di sostituzione reciproca) le due normative, per cui di seguito si firseranno i principi e le norme effettivamente applicabili al CON.SCO., anche a livello operativo, allo scopo di evitare duplicazioni o dubbi su quale disciplina sia effettivamente applicabile ai singoli elementi costitutivi.

Infine, appare indispensabile una trattazione specifica relativa alla normativa relativa alle opere pubbliche cui il gettito del contributo è destinato, nonché alle norme istituzionali (in specie la L.P. n. 3/2006 e s.m.) che costituiscono sia elementi di presupposto all’istituzione ed alla disciplina del CON.SCO., sia norme di “chiusura del sistema” in senso appunto istituzionale. E questo a conferma che la natura di “contributo finalizzato” del CON.SCO. rappresenta un elemento di peculiarità tale da porla come speciale rispetto alle norme tributarie ordinarie (l’IM.I.S. in specie) alle quali fa comunque riferimento.

2.1 Le norme tributarie

Sotto il profilo strettamente tributario il CON.SCO. trova applicazione secondo il seguente quadro normativo:

a) Le norme statali. Ai sensi dell’articolo 13 comma 1 e comma 5 si applicano al CON.SCO.:

1. **l’articolo 1 comma 145 della L. n. 296/2006.** Questo, in base alle norme del comma stesso, significa che il contributo è istituito dal Comune in via facoltativa e volontaria; che ha natura di entrata straordinaria (e non ordinaria) finalizzata alla copertura parziale o totale della spesa collegata alla realizzazione di opere pubbliche; che la sua istituzione deve avvenire con Regolamento ed è riferita ad una o più opere individuate nel Regolamento stesso;
2. **l’articolo 1 comma 146 lettere a), b) e c) della L. n. 296/2006.** Questo significa che il Regolamento comunale che istituisce l’imposta deve individuare l’opera (o le

- opere) da finanziare con il contributo⁴; la spesa totale dell'opera stessa e la quota che si intende finanziarie con il gettito del CON.SCO.⁵; l'aliquota applicata⁶;
3. **l'articolo 1 comma 149 della L. n. 296/2006 e l'articolo 6 comma 1 lettera a) del D.L.vo n. 23/2011.** Questo significa che il Comune può finanziare con il gettito del CON.SCO. qualsiasi opera pubblica, senza limiti tipologici. Infatti l'articolo 1 comma 149 prevedeva originariamente solo alcune (ancorché ampie) tipologie di opere finanziabili con l'Imposta di Scopo (si veda l'elenco nella norma), ma l'articolo 6 comma 1 lettera a) ha superato questa previsione in quanto stabilisce che il Comune può individuare "opere pubbliche ulteriori" rispetto a quelle del comma 149. Con questa formulazione, non vi sono più limiti alla scelta del Comune relativamente al tipo di opera pubblica realizzabile con finanziamento derivante dal contributo;
 4. **l'articolo 6 comma 1 lettera b) del D.L.vo n. 23/2011.** Questo significa che la durata massima di applicazione del CON.SCO. per ogni opera è di 10 anni, secondo la scelta autonoma del Comune (vedi Paragrafo 1.3 per la differenziazione annuale);
 5. **l'articolo 1 comma 150 della L. n. 296/2006 e l'articolo 6 comma 1 lettera c) del D.L.vo n. 23/2011.** Questo significa che il Comune può finanziare con il gettito del CON.SCO. fino al 100% del costo dell'opera. Infatti l'articolo 1 comma 150 prevedeva originariamente la copertura massima del 30%, ma il successivo articolo 6 comma 1 lettera c) ha riconosciuto la possibilità (a scelta del Comune) di arrivare fino alla copertura integrale dei costi di realizzazione dell'opera con il contributo;
 6. **l'articolo 1 comma 151 della L. n. 296/2006.** Questo significa che se l'inizio effettivo dei lavori non avviene entro due anni dalla data stabilita dal progetto esecutivo dell'opera, il Comune deve rimborsare il CON.SCO. versato (vedi Paragrafo 5.1 per le relative modalità);
 7. **l'articolo 1 comma 706 della L. n. 147/2013.** Questa norma ha semplicemente confermato, dopo l'entrata in vigore della I.U.C., la facoltà per i Comuni di istituire l'Imposta di Scopo. Il suo richiamo nella normativa del CON.SCO. (art. 13 comma 5 appunto) significa quindi unicamente che il contributo è legittimamente istituibile.

Queste norme, pur derivando da fonti statali, trovano diretta e immediata applicazione al CON.SCO. L'articolo 13 comma 5 precisa che le stesse si intendono applicabili nei rispettivi testi vigenti al momento dell'entrata in vigore della L.P. n. 20/2016 (c.d. "rinvio statico"). Questo significa che se il legislatore statale in futuro modificherà (per gli elementi qui illustrati) l'Imposta di Scopo, o se addirittura procederà alla sua abrogazione, il CON.SCO. non risentirà di tali modifiche e variazioni, in quanto le norme statali appena illustrate sono state inserite nel testo attuale nella disciplina del contributo e le stesse rimarranno quindi fisse. In particolare, l'eventuale abrogazione dell'Imposta di Scopo non comporterebbe l'abrogazione del CON.SCO. e della facoltà di procedere alla sua istituzione.

Tutte le altre norme statali che disciplinano l'Imposta di Scopo ma che non sono richiamate nella L.P. n. 20/2016 non trovano applicazione al CON.SCO.

⁴ Le due norme statali appaiono non puntualmente coordinate fra di loro: il comma 145 usa l'espressione "opere pubbliche individuate dai Comuni nello stesso Regolamento"; il comma 146 lettera a) invece parla di "opera pubblica", al singolare. Si deve ritenere che con il Regolamento il Comune possa prevedere l'istituzione del CON.SCO. per più opere pubbliche contemporaneamente, distintamente e puntualmente individuate, visto che la norma di cui al comma 145 ha portata più generale rispetto a quella del comma 146 lettera a).

⁵ Si deve ritenere che questi dati finanziari siano quelli del progetto esecutivo di ogni singola opera. Tale interpretazione è avvalorata dall'articolo 1 comma 151 della L. n. 296/2006 che cita espressamente il progetto esecutivo quale strumento per definire le date dalle quali i contribuenti hanno diritto al rimborso se l'opera non viene iniziata entro due anni (vedi Paragrafo 5.1).

⁶ O, meglio le aliquote, vista la pluralità di aliquote applicabili alle diverse fattispecie IM.I.S. Questo è un tipico caso nel quale la disciplina statale viene superata (o, meglio, articolata in modo diverso) in funzione dell'applicazione dell'IM.I.S. anziché dell'IM.U.P. Vedi Paragrafo 3.2

- b) Le norme provinciali. Ai sensi dell'articolo 13 comma 2 al CON.SCO. trova integrale applicazione la disciplina dell'IM.I.S. di cui agli articoli da 1 a 14 della L.P. n. 14/2014 e s.m., per l'illustrazione della quale si rinvia alla Guida Operativa predisposta per tale imposta. Questo significa che il contributo può essere articolato, sia a livello regolamentare che di decisioni in merito ad aliquote, detrazioni, deduzioni, esenzioni ed agevolazioni in modo del tutto o in parte diverso rispetto alla disciplina IM.I.S. stabilita dal Comune, oppure che il Regolamento del CON.SCO. può semplicemente operare rinvio dinamico al Regolamento (ed alle deliberazioni) IM.I.S. In questo secondo caso peraltro il Comune deve essere consapevole del fatto che ogni modifica IM.I.S. si applicherà automaticamente, anche di anno in anno, se non esplicitamente deliberato in modo diverso, anche al CON.SCO. Costituisce eccezione a questa regola generale il limite dell'aliquota massima, sia generale che per singole fattispecie, che è stabilito, sempre dall'articolo 13 comma 2, nella misura dello 0,05% per ogni anno di applicazione quantificato nel Regolamento (vedi più ampiamente i Paragrafi 1.3, 1.6 e 3.2). Infine, si segnala che l'articolo 13 comma 3 consente al Comune, in aggiunta a tutte le facoltà riconosciute in materia di IM.I.S. nell'ambito dell'autonomia impositiva, la possibilità di introdurre nella disciplina regolamentare del contributo altre esenzioni, riduzioni di aliquota, deduzioni o detrazioni in favore di specifiche categorie di soggetti passivi in relazione a particolari situazioni sociali o reddituali. Si tratta di una potestà molto ampia che peraltro, per poter essere legittimamente esercitata, necessita di una regolamentazione analitica e specifica. Su questo aspetto si rinvia ai Paragrafi 1.6 e 3.1.
- c) Il coordinamento fra le due normative. Dal quadro fin qui tracciato appare evidente che il CON.SCO. è fondato sulla normativa statale per quanto concerne il riferimento ai presupposti generali e (parzialmente) al quadro delle opere pubbliche finanziabili, mentre lo è sulla normativa provinciale per quanto attiene agli elementi tributari ed applicativi. Come già ricordato al Paragrafo 1.5, nessuna norma I.M.U.P. trova applicazione al CON.SCO., e gli elementi (tributari) di differenziazione del contributo rispetto all'IM.I.S. trovano autonoma disciplina nell'articolo 13 commi 2 e 3. A livello tributario la normativa statale è applicabile solo con riferimento agli istituti generali (contenzioso, accertamento, sanzioni, strumenti deflativi) come già avviene (obbligatoriamente, mancando su questi aspetti la competenza normativa provinciale) per l'IM.I.S. (vedi Paragrafi 5.0 e 6.0).

2.2 Le norme in materia di opere pubbliche

Il presupposto per l'istituzione e l'applicazione del CON.SCO. è, come evidenziato, l'individuazione di una (o più) opere pubbliche al cui finanziamento sia destinato (in tutto o in parte) il gettito del contributo. La disciplina dell'Imposta di Scopo statale contiene norme in materia di identificazione puntuale di tali opere pubbliche, e la normativa provinciale ha ora aggiunto ulteriori elementi di originalità in relazione all'applicazione del contributo. Nello specifico:

- a) Le norme statali. L'articolo 1 comma 149 della L. n. 296/2006 limitava, originariamente, la tipologia di opere finanziabili con l'Imposta di Scopo. L'articolo 6 comma 1 lettera a) del D.L.vo n. 23/2011 (applicabile al CON.SCO. ai sensi dell'articolo 13 comma 5) consente invece fin dal 2011 ai Comuni di individuare ulteriori tipologie di opere rispetto a quelle di cui all'articolo 1 comma 149 citato. Di fatto, vista l'autonomia impositiva dei Comuni, questo significa che qualsiasi opera pubblica comunale è potenzialmente finanziabile con il contributo, e che la scelta di merito è di esclusiva pertinenza dell'Amministrazione comunale, senza limiti.
- b) Le norme provinciali. Rispetto alla tipologia di opere pubbliche individuata dalla normativa statale, la disciplina provinciale ha ulteriormente ampliato le fattispecie. L'articolo 13 comma 6, novellando in tal senso l'articolo 9 comma 2 quinquies della L.P. n. 3/2006, prevede che il CON.SCO. possa finanziare anche opere pubbliche che interessano due o più Comuni. Per il dettaglio di questa novità si rinvia al Paragrafo 2.2.1.

2.2.1 In particolare: le norme provinciali in materia di opere di interesse sovracomunale e le correlate disposizioni non tributarie che trovano applicazione al contributo

Come già anticipato al Paragrafo 2.2 lettera b), uno degli elementi di originalità del CON.SCO. rispetto all'Imposta di Scopo è quello di poterne destinare il gettito anche ad opere di valenza sovracomunale destinate allo sviluppo locale ed alla coesione territoriale. Questa facoltà è stata disciplinata, oltre che dall'articolo 13 comma 6, anche dall'articolo 11 comma 2, disposizioni che modificano la L.P. n. 3/2006 per adattare la disciplina amministrativa a quella tributaria. Gli elementi di presupposto ed applicativi di questa fattispecie sono:

- a) la scelta delle opere di interesse sovracomunale avviene esclusivamente da parte dei Comuni interessati (articolo 9 comma 2 quinquies della L.P. n. 3/2006 come novellato dall'articolo 13 comma 6);
- b) alla realizzazione dell'opera può partecipare anche la Provincia, ferma restando la modalità di individuazione di cui alla lettera a) (articolo 9 comma 2 quinquies della L.P. n. 3/2006 come novellato dall'articolo 13 comma 6);
- c) lo strumento amministrativo per il coordinamento dell'attività relativa alle opere sovracomunali in parola tra i Comuni ed (eventualmente) la Provincia è costituito dall'accordo di programma (articolo 9 comma 2 quinquies della L.P. n. 3/2006 come novellato dall'articolo 13 comma 6);
- d) prima dell'approvazione degli accordi di programma di cui alla precedente lettera c), gli stessi devono essere sottoposti ai processi di partecipazione di cui al Capo V ter della L.P. n. 3/2006. In particolare, sono sottoposti in via obbligatoria e preventiva ai processi partecipativi le opere comunali finanziate con il CON.SCO. (articolo 17 quarter decies comma 1 lettera d-ter) della L.P. n. 3/2006, come introdotto dall'articolo 11 comma 2) e le opere realizzate mediante gli accordi di programma di cui all'articolo 9 comma 2 quinquies della L.P. n. 3/2006 (articolo 17 quarter decies comma 1 lettera d-bis) della L.P. n. 3/2006, come introdotto dall'articolo 11 comma 2), ed anch'esse finanziate con il gettito del CON.SCO. Queste norme, visto il loro carattere di imperatività, costituiscono presupposto di legittimità per l'approvazione sia degli accordi di programma, sia delle opere esclusivamente di valenza comunale, cui sia destinato il contributo.

Come già illustrato al Paragrafo 1.4 lettera a), si conferma che anche in caso di opere realizzate in base ad accordi di programma di interesse sovracomunale ogni Comune rimane autonomamente ed in via esclusiva titolare della decisione se finanziare o meno l'opera con il CON.SCO., ed in caso affermativo secondo una durata di applicazione del contributo, una disciplina regolamentare ed un'articolazione delle aliquote autonome rispetto alle decisioni degli altri Comuni coinvolti.

PARTE 3: LA POTESTA' REGOLAMENTARE E DELIBERATIVA DEL COMUNE

3.0 I principi generali

Alla luce della formulazione (sia letterale che sostanziale) dell'articolo 13 comma 1, il CON.SCO. ha natura tributaria. Questa qualificazione comporta che in capo al Comune sussiste, sotto il profilo della disciplina del contributo, la possibilità di esercitare le facoltà impositive nei limiti di cui all'articolo 52 del D.L.vo n. 446/1997⁷. Analogamente a quanto accade per l'IM.I.S. (alla cui Guida Operativa si fa rinvio per una trattazione più analitica e dettagliata), in sede di istituzione del contributo, di approvazione del relativo Regolamento e di approvazione degli elementi costitutivi (aliquote, detrazioni, deduzioni ecc.) il Comune deve attenersi ai seguenti principi generali:

- a) la competenza in materia di CON.SCO. è esclusivamente del Consiglio Comunale (articolo 26 comma 3 lettera i) del D.P.Reg. 1 febbraio 2005 n. 3/L e s.m.)⁸;
- b) i provvedimenti in materia di CON.SCO. devono essere assunti prima dell'approvazione del bilancio di previsione, e ciò in coerenza con i principi generali dell'ordinamento fissati su tale aspetto da numerose norme statali e provinciali⁹. Per il solo periodo d'imposta 2017, i Comuni che avessero già adottato il bilancio di previsione 2017 prima dell'entrata in vigore della L.P. n. 20/2016 possono deliberare l'istituzione del contributo entro il termine ultimo della data stabilita per l'adozione del bilancio di previsione a livello statale (ad oggi il 31 marzo 2017 ai sensi dell'articolo 5 comma 11 del D.L. n. 244/2016). Questo ai sensi dell'articolo 9bis comma 1 della L.P. n. 36/201993¹⁰.

Sotto il profilo procedurale al CON.SCO. si applica integralmente l'articolo 8 della L.P. n. 14/2014 (IM.I.S.), che disciplina l'ambito nel quale il Comune può esercitare la propria autonomia impositiva. In sostanza, il Comune articola la propria potestà in materia di IM.I.S. in due momenti rilevanti: l'approvazione del Regolamento da un lato; l'approvazione della manovra tributaria (aliquote, detrazioni, deduzioni) dall'altro. I due aspetti vengono illustrati in dettaglio nei successivi Paragrafi 3.1 e 3.2, ma contrariamente a quanto avviene per l'IM.I.S., occorre sottolineare nuovamente che l'adozione del Regolamento CON.SCO. e la determinazione delle aliquote (o dell'unica aliquota indifferenziata a tutte le fattispecie imponibili) è obbligatoria, in quanto il contributo è facoltativo nella sua applicazione, e quindi solo l'istituzione formale con l'adozione del Regolamento ne determina l'entrata in vigore.

⁷ In estrema sintesi, il Comune non può, per i limiti posti da tale norma, modificare (rispetto alle previsioni di legge) il soggetto passivo, l'aliquota massima applicabile e il presupposto d'imposta (anche per singole fattispecie). Nel divieto di modificare il presupposto rientra anche l'impossibilità per il Comune di prevedere esenzioni o agevolazioni non stabilite (quanto meno come facoltà) in legge.

⁸ Solo per completezza, si precisa che per il CON.SCO. non è prevista l'adozione di una deliberazione in materia di valori delle aree edificabili, in quanto il rinvio alla normativa IM.I.S. operato dall'articolo 13 comma 2 rende immediatamente applicabile anche al contributo la deliberazione adottata ai sensi dell'articolo 6 comma 6 della L.P. n. 14/2014 e s.m.

⁹ Vedi art. 54 del D.L.vo n. 446/1997; art. 53 comma 16 della L. n. 388/2000; art. 1 comma 169 della L. n. 296/2006; art. 1 comma 683 della L. n. 147/2013; art. 9bis della L.P. n. 36/1993. In materia di IM.I.S. (e quindi, automaticamente, di CON.SCO.) vedi art. 8 commi 1 e 3 della L.P. n. 14/2014.

¹⁰ Si ritiene che al CON.SCO. non sia applicabile il divieto di incremento della pressione tributaria comunale stabilito dall'articolo 1 comma 42 della L. n. 232/2016. Tale divieto infatti si concretizza, tra l'altro, nell'impossibilità di istituire, per il 2017, tributi locali non in vigore nel 2016. La norma però (che rinvia all'analoga disposizione in vigore per il 2016, e quindi all'articolo 1 comma 26 della L. n. 208/2015, limita questo divieto ai tributi disciplinati con legge dello Stato. Il CON.SCO. invece trae la propria legittimazione dall'articolo 13 della L.P. n. 20/2016 e dalla normativa IM.I.S., per cui non rientra in tale divieto. In assenza della disciplina provinciale infatti l'Imposta di Scopo statale non può essere applicata nella Provincia di Trento, in quanto le norme tributarie che ne costituiscono presupposto sono quelle dell'I.M.U.P., abrogata in Trentino fin dall'1.1.2015 con l'istituzione dell'IM.I.S.

3.1 Il Regolamento (procedimenti, esenzioni, deduzioni, detrazioni)

La potestà regolamentare del Comune, come già evidenziato a più riprese, oltre a dover essere esercitata obbligatoriamente quale elemento costitutivo del contributo si articola nelle medesime facoltà previste dalla normativa IM.I.S., giusto il rinvio operato in tal senso dall'articolo 13 comma 2. Ferma restando quindi l'illustrazione operata nella Guida Operativa dell'imposta (in tutto applicabile anche al CON.SCO.), si sottolinea che l'articolo 13 comma 3 riconosce ai Comuni, nello specifico del contributo, ulteriori profili di autonomia impositiva. In particolare, il Comune con il Regolamento CON.SCO. può introdurre anche in aggiunta alle esenzioni, deduzioni e detrazioni già previste per l'IM.I.S., ulteriori agevolazioni della medesima natura giuridica ma in relazione all'esistenza di particolari situazioni sociali e reddituali.

Questa facoltà ha natura soggettiva e non oggettiva, e si applica cioè non a tipologie dei immobili (come avviene nell'IM.I.S. e in generale nei tributi di natura immobiliare/patrimoniale) ma a categorie di soggetti passivi in funzione della loro situazione personale (legata al reddito o a profili di disagio sociale). In base a tale presupposto (soggettivo e non oggettivo quindi), ed alla necessità di rispettare comunque i principi di oggettività ed equità nell'applicazione di fattispecie di esenzione/agevolazione di questa natura (sostanzialmente straordinaria rispetto alle norme che disciplinano il contributo), appare possibile fissare i seguenti presupposti ai quali il Comune, tendenzialmente, deve attenersi in fase di (eventuale) approvazione, nell'ambito del Regolamento CON.SCO., delle agevolazioni che qui rilevano:

- a) identificazione esatta ed univoca dei soggetti passivi cui trovano applicazione le esenzioni/deduzioni/detrazioni, e ciò naturalmente per tipologia e non in senso individuale/nominativo. Ad esempio: i titolari di pensione sociale per un importo inferiore ad € XXXXX e privi di abitazione principale di proprietà (o altro diritto reale). Questa precisione risulta necessaria in quanto, ai sensi dell'articolo 23 della Costituzione, le fattispecie tributarie devono discendere da norme di legge. In questo caso la norma (art. 13 comma 3) riconosce ampia discrezionalità al Comune, e quindi il Regolamento comunale, in quanto integrativo in senso sostanziale della fattispecie astratta, deve risultare puntuale nell'identificazione dei soggetti destinatari delle agevolazioni;
- b) individuazione esatta ed univoca dei presupposti economici e sociali ai quali trova applicazione la fattispecie agevolativa. Questa valutazione appare particolarmente delicata, in quanto con questa scelta il Comune riconosce la valenza sociale e/o economica "particolare" (secondo la definizione normativa) di specifiche situazioni. Questo comporta la necessità di una valutazione completa delle situazioni stesse (ad esempio se sia socialmente rilevante agevolare soggetti con scarso reddito ma, ad esempio, alta patrimonializzazione oppure, sempre a mero titolo di esempio, i disoccupati da più di un determinato periodo temporale), e basare l'applicazione della agevolazione (in qualunque forma stabilita) su dati il più possibile oggettivi (ad esempio utilizzando l'indicatore di capacità economica "ICEF", sia soggettivamente che su base familiare);
- c) individuazione esatta ed univoca delle fattispecie imponibili (ad esempio: i soli fabbricati produttivi), anche in senso articolato o differenziato, al verificarsi delle quali in capo al soggetto passivo di cui alla lettera a) si applica l'agevolazione stessa;
- d) determinazione dell'eventuale esenzione nel Regolamento, e rinvio invece, sempre con norma regolamentare, alla deliberazione annuale (o unica) di determinazione delle aliquote per la quantificazione delle agevolazioni diverse dalle esenzioni (quindi anche deduzioni e detrazioni). Le fattispecie relative a deduzioni (dalla base imponibile) o a detrazioni (dall'imposta) vanno in ogni caso disciplinate puntualmente nel Regolamento, con specifica individuazione dei presupposti d'imposta e/o degli immobili cui si riferiscono, mentre la loro quantificazione è rimessa alla delibera delle aliquote;
- e) scelta se subordinare o meno l'applicazione delle agevolazioni in parola alla presentazione di una comunicazione da parte del contribuente. In linea generale l'obbligo di comunicazione è applicabile in quanto l'articolo 11 comma 2 della L.P. n. 14/2014 (IM.I.S.)

è compreso nella disciplina del CON.SCO. per il rinvio di cui all'articolo 13 comma 2. Si tratta peraltro di una facoltà per il Comune e non di un obbligo, e la scelta va effettuata, tendenzialmente, in stretta correlazione con gli elementi costitutivi delle fattispecie di esenzione/agevolazione stabilite nel Regolamento. La presenza di elementi specificamente soggettivi (cioè conosciuti solo dal contribuente) comporterà la necessità quasi automatica di prevedere l'obbligo di comunicazione, mentre se le fattispecie stesse vengono disciplinate solo sul presupposto dell'esistenza di dati che il Comune ha già a disposizione o può reperire senza possibilità di errore o aleatorietà da banche dati generali, appare possibile optare per la disapplicazione dell'obbligo comunicativo¹¹.

3.2 Le aliquote

Anche in materia di articolazione nella determinazione delle aliquote CON.SCO. trova integrale applicazione la normativa IM.I.S. (compresa quella transitoria fino al 2019, ai sensi dell'articolo 14 commi 6 e seguenti della L.P. n. 14/2014), alla quale si opera in questa sede rinvio (compresa l'illustrazione della Guida Operativa). Alla luce di quanto illustrato al Paragrafo 3.1, si sottolinea che ai sensi dell'articolo 13 comma 3 il Comune può, in aggiunta alle previsioni generali e ordinarie IM.I.S., introdurre nella disciplina del contributo anche aliquote agevolate (fino all'esenzione) per particolari situazioni sociali ed economiche, in aggiunta alle facoltà di esenzione, deduzione e detrazione per le stesse fattispecie. Anche in questo caso, i presupposti, i soggetti passivi destinatari e gli elementi costitutivi delle fattispecie alle quali può essere applicata l'aliquota agevolata devono essere puntualmente disciplinati nel Regolamento, secondo gli elementi costitutivi e di presupposti metodologici illustrati al medesimo Paragrafo 3.1.

Appare opportuno aggiungere unicamente che:

- a) la scelta alternativa (o l'applicazione concomitante) tra esenzioni, detrazioni, deduzioni ed aliquote agevolate rientra nella completa ed articolata facoltà del Comune;
- b) le aliquote, detrazioni e deduzioni (sia generali che specifiche per le fattispecie dell'articolo 13 comma 3) vanno deliberate con apposito provvedimento diverso dal Regolamento, e possono essere variate di anno in anno anche in funzione di singole fattispecie o previsioni soggettive.

3.3 I principi guida per le decisioni del Comune

Appare evidente che il CON.SCO. se da un punto di vista tecnico-tributario ripete la gran parte dei propri elementi costitutivi dall'IM.I.S., sotto il profilo sostanziale differisce per la sua destinazione nel gettito e nelle finalità. La natura di contributo (di natura tributaria) destinato al finanziamento delle opere pubbliche, e la straordinarietà (e limitazione nel tempo) della sua applicazione, comporta che, necessariamente, in materia di articolazione nella determinazione delle aliquote e di decisione sugli aspetti regolamentari sopra illustrati il Comune debba porsi in una prospettiva almeno parzialmente diversa da quella tipica dell'IM.I.S. Lo stretto collegamento tra il contributo e l'opera pubblica da esso finanziata comporta inevitabilmente infatti una valutazione in merito alle finalità economico-sociali dell'opera stessa (una volta realizzata) ed ai suoi destinatari specifici in ordine ai benefici che comporta a livello appunto economico e sociale. Ferma restando naturalmente la generalità dei destinatari dell'opera pubblica e quindi, in linea di principio, la compartecipazione generalizzata dei contribuenti CON.SCO. al suo finanziamento (nel momento in cui l'Amministrazione comunale decide di avvalersi della leva tributaria specifica), è però innegabile che vi sono lavori pubblici la cui realizzazione comporta un maggiore o minore beneficio in favore di determinate categorie. Queste categorie, spesso, corrispondono alle fattispecie imponibili, ovvero alle tipologie di fabbricati per le quali la normativa IM.I.S. (e quindi automaticamente CON.SCO. come fin qui illustrato) consente scelte anche molto differenziate e specifiche. Si pensi

¹¹ La cui disciplina in ogni caso è identica a quella prevista nel Regolamento IM.I.S. se non diversamente stabilito nel Regolamento CON.SCO. (essendo facoltà per il Comune differenziare tra imposta e contributo), compresi i termini di presentazione e la sua natura costitutiva del diritto all'esenzione/agevolazione.

all'introduzione di esenzioni o deduzioni o detrazioni mirate, oppure alla determinazione di aliquote per specifiche categorie catastali di fabbricati o per determinate fattispecie imponibili (le aree edificabili piuttosto che i fabbricati abitativi diversi dalle abitazioni principali), e risulta evidente che le scelte operate dal Comune in sede di istituzione e disciplina del CON.SCO. possono articolarsi in modo anche molto differenziato. E questo, appunto, anche in funzione della diversa utilità che le diverse categorie di contribuenti possono ritrarre, nella loro attività, dall'opera pubblica realizzata. Questa valutazione quindi appare indispensabile in fase di approvazione dei provvedimenti (Regolamento e delibera che determina aliquote, deduzioni e detrazioni, in specie) preliminari all'applicazione del contributo. In questo senso, tra l'altro, si esprime il Paragrafo 1.1.1 del Protocollo in materia di Finanza Locale per il 2017, al quale si rinvia per i presupposti programmatici sottesi all'istituzione normativa del CON.SCO. condivisi tra Provincia e Comuni. Questa valutazione in ordine alle decisioni da assumere in merito agli elementi costitutivi del contributo quindi, basata sull'elemento politico-decisionale, assume una valenza attuativa specificamente tributaria ed amministrativa (grazie alla disciplina normativa che consente un'ampia flessibilità di scelta tecnica correlata alla decisione politica) e, come già illustrato al Paragrafo 1.3 può variare anche di anno in anno, nell'ambito del finanziamento dinamico pluriennale della stessa opera pubblica, al mutare dei presupposti economici e sociali nell'evoluzione storica¹². E questo, come illustrato al Paragrafo 2.2.1, assume una rilevanza ancor più incisiva nell'ambito di opere di natura sovracomunale, aspetto questo specifico del CON.SCO. rispetto all'Imposta di Scopo statale.

¹² Nella tripartizione classica dei tributi in imposte, tasse e contributi speciali il CON.SCO. rientra concettualmente nella terza tipologia che, per sua natura, sottende un collegamento più stretto rispetto all'imposta tra versamento (cioè l'assunzione della qualità di soggetto passivo) e utilità soggettiva (in aggiunta a quella collettiva automatica e generale) ritratta dal gettito del tributo stesso.

PARTE 4: VERSAMENTI E COMUNICAZIONI: GLI ADEMPIMENTI DEI CONTRIBUENTI E QUELLI DEL COMUNE

4.0 I principi generali

Anche per quanto attiene agli elementi procedurali correlati alla sua applicazione, il CON.SCO. riprende integralmente la normativa IM.I.S., salvo quanto di seguito illustrato come alternativa o eccezione, e questo in forza del rinvio alla disciplina dell'imposta operato dall'articolo 13 comma 2. Ci si riferisce in particolare alle fasi del versamento ed a quelle delle comunicazioni tra contribuente e Comune, per le quali si rinvia appunto alla Guida Operativa IM.I.S.

4.1 La comunicazione

Anche per il CON.SCO. è confermata l'abrogazione di ogni obbligo dichiarativo/comunicativo in capo al contribuente, salvi i casi (eccezionali) previsti in materia di IM.I.S. E' confermata anche la facoltà per il Comune di introdurre l'obbligo di comunicazione in presenza di agevolazioni autonomamente stabilite nella disciplina del CON.SCO., in attuazione dell'articolo 11 comma 2 della L.P. n. 14/2014, applicabile al contributo ai sensi dell'articolo 13 comma 2. Trattandosi di principio generale, la medesima facoltà può essere esercitata in relazione alle esenzioni, detrazioni, deduzioni ed aliquote agevolate specifiche e tipiche del CON.SCO. di cui all'articolo 13 comma 3 (vedi Paragrafi 3.1 e 3.2). Sempre in attuazione del principio di flessibilità decisionale proprio sia dell'IM.I.S. che del CON.SCO., si ritiene che l'eventuale introduzione di un obbligo di comunicazione in capo al contribuente per poter usufruire delle agevolazioni (sia derivanti dalla disciplina IM.I.S. che proprie del CON.SCO.) possa essere fissato, nel Regolamento del contributo, in modo articolato e disgiunto. Tale specificazione come sopra già illustrato (vedi Paragrafo 3.1) va espressamente disciplinata nel Regolamento per singole fattispecie, anche nella forma (espressa) di rinvio dinamico al Regolamento IM.I.S. Solo per motivi di opportunità organizzativa e applicativa, e non per un limite normativo (che non sussiste) si suggerisce una disciplina uniforme per IM.I.S. e CON.SCO., anche in relazione ai termini di presentazione fissati per le eventuali comunicazioni previste.

Sempre in relazione all'applicabilità della disciplina IM.I.S., e se le agevolazioni dell'imposta di natura facoltativa vengono confermate (esplicitamente o per rinvio) nel Regolamento del contributo, si ritiene che le comunicazioni già presenti nella banca dati dell'IM.I.S. siano immediatamente ed automaticamente applicabili al CON.SCO., sempre in virtù del principio di automatica applicazione di tutti gli elementi e dati IM.I.S. se non diversamente ed espressamente stabilito dal Comune.

Per l'illustrazione delle sanzioni applicabili alle infrazioni collegate alla comunicazione si veda il Paragrafo 5.0.

4.2 Il versamento – La riscossione ordinaria e coattiva

Le modalità di versamento del CON.SCO. non differiscono da quelle dell'IM.I.S. Rimane quindi confermata la natura di tributo ad autoliquidazione, con utilizzo libero del modello F24 da parte dei contribuenti e possibilità per il Comune di prevedere modalità aggiuntive (vedi Guida Operativa IM.I.S.). Analoghe considerazioni si devono svolgere in materia di:

- a) termini di versamento, rimanendo inalterate le due date previste per l'IM.I.S. (15 giugno e 15 dicembre di ogni periodo d'imposta) e la facoltà di prevedere, da parte del Comune, termini più favorevoli per il contribuente¹³;
- b) versamento da parte di un soggetto passivo in favore dei contitolari dei diritti reali;
- c) importo minimo del versamento.

¹³ Nonché i termini speciali di cui all'articolo 9 della L.P. n. 14/2014, ad esempio in caso di decesso del soggetto passivo.

In linea teorica, le facoltà riconosciute al Comune su questi aspetti collegati alle fasi del versamento potrebbero essere utilizzate dal Comune, nell'ambito della propria autonomia impositiva, anche solo per il CON.SCO., e quindi in modo disgiunto rispetto alle decisioni assunte in materia di IM.I.S.¹⁴ Sul piano organizzativo evidentemente si tratta di una scelta da valutare attentamente, anche in funzione dei necessari elementi di chiarezza e certezza nel rapporto con i contribuenti, nonché in funzione dell'invio del modello precompilato di versamento (vedi Paragrafo 4.4).

Si precisa, solo per completezza, che il rinvio alla normativa IM.I.S. (ed in specie all'articolo 9 commi 8 e 9 della L.P. n. 14/2014) rende applicabile al CON.SCO. la possibilità per il Comune di esternalizzare, in tutto o in parte, le fasi di riscossione ordinaria e coattiva, ai sensi della normativa ivi richiamata e secondo le modalità disciplinate dalla stessa. In particolare, per la riscossione coattiva valgono in materia di CON.SCO. i medesimi strumenti previsti per gli altri tributi locali (ruolo coattivo o ingiunzione fiscale).

4.3 I Codici Tributo per il versamento con il modello F24

Per quanto riguarda il versamento tramite il modello F24 (sempre utilizzabile a scelta del contribuente ai sensi dell'articolo 9 comma 4 della L.P. n. 14/2014, applicabile per rinvio ai sensi dell'articolo 13 comma 2), si deve rilevare che il CON.SCO. (come già illustrato al Paragrafo 1.1) fonda la propria normativa base su quella statale che disciplina l'Imposta di Scopo, mentre la normativa provinciale ha innovato in senso sostanziale (vedi anche nota n. 10 al Paragrafo 3.0) l'imposta stessa, ma non ha istituito un nuovo tributo originale (come invece avvenuto per l'IM.I.S.). Di conseguenza, sentita anche l'Agenzia delle Entrate (titolare delle funzioni collegate alla gestione del Modello F24), si conferma che i codici tributo CON.SCO. da utilizzare sul modello F24 per il versamento sono quelli già istituiti dall'Agenzia stessa con la Risoluzione n. 156/E del 16 aprile 2008 in materia di Imposta di Scopo. I codici tributo quindi sono:

- **3926: imposta (contributo) come derivante da qualsiasi fattispecie imponibile;**
- **3927: interessi da accertamento;**
- **3928: sanzioni da accertamento;**

Rispetto all'IM.I.S. la particolarità dei codici tributo è data dall'unicità del codice relativo all'imposta, senza diversificazione per singola fattispecie impositiva. Questo, se da un lato potrebbe costituire un elemento di difficoltà nella gestione dei flussi dei versamenti e della loro riallocazione sui singoli contribuenti anche in funzione dell'attività di accertamento, dall'altro risulta comunque attenuato sia dall'obbligo di invio del precompilato (vedi Paragrafo 4.4) sia dalle decisioni assunte in materia di aliquote ed elementi costitutivi (esenzioni, detrazioni, deduzioni) che, come illustrato ai Paragrafi 3.1, 3.2 e 3.3 possono ridurre in modo anche significativo sia le fattispecie imponibili che la platea dei contribuenti CON.SCO.

Sempre in base alle informazioni pervenute dall'Agenzia delle Entrate, l'utilizzo dei codici tributo sopra individuati non necessita da parte del Comune della sottoscrizione di alcuna Convenzione con l'Agenzia stessa. Peraltro, occorre sottolineare che i codici tributo stessi verranno attivati da parte dell'Agenzia delle Entrate solo per i Comuni che adotteranno la deliberazione finalizzata all'istituzione ed alla regolamentazione del CON.SCO. E' essenziale quindi che il Comune dopo aver approvato la deliberazione stessa ne dia tempestiva comunicazione al Servizio Autonomie Locali della Provincia, che a sua volta, per accordi così assunti, provvederà alla segnalazione all'Agenzia delle Entrate per l'attivazione dei codici di versamento a mezzo modello F24.

4.4 Gli strumenti (obbligatori) di informazione al contribuente

In materia di strumenti di relazione tra Comune e contribuente il rinvio operato alla normativa IM.I.S. dall'articolo 13 comma 2 rende applicabili al CON.SCO. gli istituti obbligatori tipici dell'imposta, senza che il Comune stesso possa derogarvi in sede regolamentare. In specie, si ha:

¹⁴ Fermo restando invece il divieto di stabilire termini o modalità più ristretti o sfavorevoli rispetto a quelli di legge.

- a) Il modello di pagamento precompilato: deve essere inviato obbligatoriamente ai contribuenti seguendo le medesime regole di cui all'articolo 9 comma 5 della L.P. n. 14/2014 come illustrate nella Guida Operativa IM.I.S. L'invio può naturalmente essere sia differenziato che coincidente con quello del precompilato IM.I.S., ma, analogamente a quanto illustrato al Paragrafo 4.2, si sottolinea l'opportunità organizzativa (e per le finalità di semplificazione) di omogeneizzare le procedure (comprese le scadenze e le modalità di versamento) dei due tributi.
- b) Il calcolatore: ai sensi dell'articolo 9 comma 6 della L.P. n. 14/2014, il Comune che istituisce il CON.SCO. deve predisporre un calcolatore automatico on line da mettere a disposizione dei contribuenti. Le modalità, anche in questo caso, possono opportunamente essere analoghe e concomitanti rispetto a quelle adottate per il calcolatore IM.I.S.
- c) L'informativa: lo Statuto dei Diritti del Contribuente è integralmente applicabile al CON.SCO. ai sensi dell'articolo 12 comma 3 lettera a) della L.P. n. 14/2014. Il Comune quindi è tenuto a predisporre tutti gli strumenti informativi per consentire al contribuente nel modo più semplice possibile l'accesso ai documenti ed agli elementi necessari al corretto espletamento degli obblighi correlati al contributo, ed alla conoscenza del diritto ad eventuali agevolazioni. L'invio al contribuente di un foglio informativo sintetico ma completo appare, come per l'IM.I.S., obbligatorio alla luce della L. n. 212/2000, e anche in questo caso la sua correlazione procedurale con l'analogo adempimento IM.I.S. appare quanto meno opportuna.

PARTE 5: L'ACCERTAMENTO, IL REGIME SANZIONATORIO E GLI ISTITUTI COLLEGATI (ANCHE DEFLATIVI) – I RIMBORSI

5.0 I principi generali

Anche con riferimento agli istituti che disciplinano le fasi patologiche del rapporto tributario (accertamento, irrogazione sanzioni, istituti deflativi del contenzioso, rimborsi) il CON.SCO. non è provvisto di normativa propria, ma ad esso trova completa applicazione la normativa IM.I.S. e quindi, in larga misura, quella statale, trattandosi di aspetti non rientranti nella sfera della competenza normativa provinciale. Il rinvio alla Guida Operativa IM.I.S. su tali elementi è quindi integrale, salva la fattispecie speciale di cui al successivo Paragrafo 5.1 in materia di rimborsi.

5.1 I rimborsi. La fattispecie della mancata realizzazione dell'opera pubblica finanziata con il gettito CON.SCO.

Se, come illustrato al Paragrafo 5.0, la materia relativa al rimborso ordinario dell'eventuale contributo versato in eccedenza dal contribuente non presenta alcuna differenza rispetto alla disciplina IM.I.S., ed è quindi sufficiente il rinvio alla Guida Operativa dell'imposta, occorre viceversa rilevare che il CON.SCO. è caratterizzato da una fattispecie di rimborso del tutto originale e specifica. Ci si riferisce all'articolo 1 comma 151 della L. n. 296/2006 (applicabile ai sensi dell'articolo 13 comma 5), che impone ai Comuni ("sono tenuti") di procedere al rimborso del CON.SCO. se i lavori relativi all'opera pubblica finanziata con il gettito non vengono iniziati entro due anni dalla data prevista dal progetto esecutivo. In base alla formulazione letterale e logica della norma in parola, si deve ritenere che il rimborso:

- a) è obbligatorio e non facoltativo, mancando nella norma ogni riferimento alla potestà regolamentare comunale per questa fattispecie;
- b) deve avvenire d'ufficio e non su istanza dei contribuenti, visto che la norma usa il termine "dei versamenti effettuati dai contribuenti" e fissa quindi un principio di rimborso universale, generalizzato, completo ed indistinto, senza che i contribuenti stessi debbano porre in essere alcun atto proprio a ciò finalizzato. Questa interpretazione è avvalorata anche dal fatto che il presupposto del rimborso non è costituito da un errore del contribuente, ma da una inadempienza del Comune (il mancato inizio dei lavori entro il termine di due anni) in ordine all'elemento strutturale oggettivo che costituisce presupposto del contributo (vedi Paragrafo 1.2);
- c) deve essere effettuato per tutti i versamenti posti in essere dai contribuenti dal momento dell'istituzione del CON.SCO. In questo senso, lo stesso può potenzialmente riguardare anche più di due anni, in quanto la data di inizio dei lavori potrebbe legittimamente essere stata indicata, dal progetto esecutivo, in un momento temporale successivo a quello di entrata in vigore del contributo;
- d) deve avvenire entro i due anni successivi rispetto alla data di mancato inizio dei lavori, ed anche questo elemento avvalorata l'ipotesi della natura automatica d'ufficio del rimborso;
- e) deve essere corrisposto con applicazione degli interessi nella misura legale in vigore per ogni singolo periodo d'imposta rimborsato.

PARTE 6: ALTRE DISPOSIZIONI RESIDUALI

6.0 Gli elementi generali

La struttura normativa composta del CON.SCO. comporta l'applicazione automatica di norme statali, come illustrato in vari Paragrafi di questa Guida. In aggiunta, si deve ribadire che il rinvio alla normativa IM.I.S. operato dall'articolo 13 comma 2 e l'assenza (sia nella legge provinciale che in quelle statali) di una disciplina specifica relativa agli istituti tributari generali, comporta automaticamente l'applicabilità al contributo delle disposizioni IM.I.S., comprese quindi quelle che rinviano alla legislazione dello Stato.

Ci si riferisce in particolare, come illustrato nella Guida Operativa IM.I.S. (alla quale si rinvia per l'approfondimento di dettaglio), alle norme di cui all'articolo 12 della L.P. n. 14/2014, e quindi alla disciplina in materia di Statuto dei Diritti del Contribuente (L. n. 212/2000), di contenzioso (D.L.vo n. 546/1992), di disposizioni generali per i tributi locali (articolo 1 commi 161 e seguenti della L. n. 296/2006). Uguali considerazioni e rinvii vanno effettuati nei confronti delle disposizioni contenute in fonti normative statali relative alla pubblicità legale dei provvedimenti tributari, a quelle in materia di notifica degli atti, ed alle norme I.C.I./I.MU.P. richiamate dalla normativa IM.I.S. come applicabili. Come illustrato nella Guida Operativa dell'imposta, una parte di queste disposizioni ha natura fissa ed immutabile, ed un'altra invece dinamica, seguendo cioè l'evoluzione normativa statale nel tempo.

Solo per completezza si precisa che in materia di CON.SCO. non trovano applicazione le norme IM.I.S. relative al collegamento con disposizioni afferenti i tributi erariali, in quanto l'assimilazione a tali fini (I.R.Pe.F. ed I.Re.S. in specie) tra I.MU.P. ed IM.I.S. è nominativa ed esclusiva, e non può quindi essere estesa per analogia al CON.SCO.

6.1 Il Funzionario responsabile CON.SCO.

Anche se né l'articolo 13 né la normativa statale che disciplina l'Imposta di Scopo contengono alcuna disposizione esplicita in merito, si deve ritenere che il Comune che istituisce il CON.SCO. debba procedere alla nomina del Funzionario Responsabile del contributo. Questo orientamento deriva dall'articolo 13 comma 2, che opera, come più volte sottolineato, rinvio completo alla normativa IM.I.S. L'articolo 8 comma 5 della L.P. n. 14/2014 prevede la nomina obbligatoria del Funzionario Responsabile IM.I.S. ed anche questa disposizione risulta perciò applicabile al CON.SCO.

I poteri del Funzionario Responsabile CON.SCO. e la sua modalità di nomina sono del tutto uguali a quanto previsto per l'IM.I.S., per cui in materia si opera rinvio all'illustrazione della materia contenuta nella Guida Operativa dell'imposta.

INDICE

PARTE 1: PRINCIPI GENERALI ED ELEMENTI COSTITUTIVI DEL CON.SCO.

- 1.0 Le fonti normative
- 1.1 I principi generali del CON.SCO. e la sua struttura
- 1.2 Il presupposto d'imposta
- 1.3 Il periodo temporale di applicazione e di calcolo del contributo
- 1.4 Il soggetto attivo ed il soggetto passivo
- 1.5 Le fattispecie e le relative basi imponibili
- 1.6 Gli elementi costitutivi: aliquote, esenzioni, esclusioni, riduzioni, detrazioni e deduzioni

PARTE 2: L'ANALISI DELLE NORME CHE DISCIPLINANO IL CON.SCO. E LE OPERE PUBBLICHE FINANZIATE CON IL GETTITO

- 2.0 La struttura della disciplina normativa - Principi generali
- 2.1 Le norme tributarie
- 2.2 Le norme in materia di opere pubbliche
 - 2.2.1 In particolare: le norme provinciali in materia di opere di interesse sovracomunale e le correlate disposizioni non tributarie che trovano applicazione al contributo

PARTE 3: LA POTESTA' REGOLAMENTARE E DELIBERATIVA DEL COMUNE

- 3.0 I principi generali
- 3.1 Il Regolamento (procedimenti, esenzioni, deduzioni, detrazioni)
- 3.2 Le aliquote
- 3.3 I principi guida per le decisioni del Comune

PARTE 4: VERSAMENTI E COMUNICAZIONI: GLI ADEMPIMENTI DEI CONTRIBUENTI E QUELLI DEL COMUNE

- 4.0 I principi generali
- 4.1 La comunicazione
- 4.2 Il versamento – La riscossione ordinaria e coattiva
- 4.3 I Codici Tributo per il versamento con il modello F24
- 4.4 Gli strumenti (obbligatori) di informazione al contribuente

PARTE 5: L'ACCERTAMENTO, IL REGIME SANZIONATORIO E GLI ISTITUTI COLLEGATI (ANCHE DEFLATIVI) – I RIMBORSI

- 5.0 I principi generali
- 5.1 I rimborsi. La fattispecie della mancata realizzazione dell'opera pubblica finanziata con il gettito CON.SCO.

PARTE 6: ALTRE DISPOSIZIONI RESIDUALI

- 6.0 Gli elementi generali
- 6.1 Il Funzionario responsabile CON.SCO.