



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI DI BARI
ALDO MORO



DIPARTIMENTO JONICO IN SISTEMI
GIURIDICI ED ECONOMICI DEL MEDITERRANEO
SOCIETÀ, AMBIENTE, CULTURE
IONIAN DEPARTMENT OF LAW, ECONOMICS
AND ENVIRONMENT

ANNALI 2019

ANNO VII

DEL DIPARTIMENTO JONICO

ESTRATTO

LUIGI IACOBELLIS

Adempimento dell'obbligazione tributaria
e baratto amministrativo tra sussidiarietà orizzontale,
eticità della tassazione, solidarietà sociale, promozione
e valorizzazione del territorio



DIRETTORE DEL DIPARTIMENTO

Riccardo Pagano

DIRETTORE DEGLI ANNALI

Nicola Triggiani

COMITATO DIRETTIVO

Nicola Triggiani, Paolo Pardolesi, Giuseppe Tassielli,
Danila Certosino, Laura Costantino, Nicola Fortunato,
Patrizia Montefusco, Angelica Riccardi, Maurizio Sozio

COMITATO SCIENTIFICO

Maria Teresa Paola Caputi Jambrenghi, Daniela Caterino, Domenico Garofalo,
Concetta Maria Nanna, Bruno Notarnicola, Riccardo Pagano, Paolo Pardolesi,
Giuseppe Tassielli, Nicola Triggiani, Antonio Felice Uricchio, Massimo Bilancia,
Annamaria Bonomo, Gabriele Dell'Atti, Michele Indellicato, Ivan Ingravallo,
Antonio Leandro, Giuseppe Losappio, Pamela Martino, Francesco Moliterni,
Fabrizio Panza, Umberto Salinas, Paolo Stefanì, Laura Tafaro, Umberto Violante

RESPONSABILE DI REDAZIONE

Patrizia Montefusco

Contatti:

Prof. Nicola Triggiani
Dipartimento Jonico in Sistemi Giuridici ed Economici
del Mediterraneo: Società, Ambiente, Culture

Convento San Francesco
Via Duomo, 259 - 74123 Taranto, Italy
e-mail: annali.dipartimentojonico@uniba.it
telefono: + 39 099 372382 • fax: + 39 099 7340595

<https://www.uniba.it/ricerca/dipartimenti/sistemi-giuridici-ed-economici/edizioni-digitali>

SAGGI

Luigi Iacobellis

ADEMPIMENTO DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA
E BARATTO AMMINISTRATIVO TRA SUSSIDIARIETÀ ORIZZONTALE,
ETICITÀ DELLA TASSAZIONE, SOLIDARIETÀ SOCIALE, PROMOZIONE
E VALORIZZAZIONE DEL TERRITORIO*

ABSTRACT

Il contributo ricostruisce l'istituto del baratto amministrativo introdotto nel nostro ordinamento dall'art. 24 del d.l. n. 133/2014 (il cd. Decreto "SbloccItalia") e poi trasfuso nell'art. 190 del d.lgs n. 50/2016 meglio noto come Codice dei Contratti Pubblici: gli enti locali, con apposito regolamento, possono esentare totalmente o parzialmente i contribuenti dal pagamento di alcuni tributi locali a fronte di prestazioni rese in natura in favore del territorio. Sussidiarietà orizzontale, eticità della tassazione, solidarietà sociale, promozione e valorizzazione del territorio rappresentano fini pubblici talmente rilevanti e necessari da realizzare, tali da rivalutare l'istituto del baratto amministrativo nell'auspicio che il legislatore nazionale e locale possa apportare modifiche strutturali alla disciplina e, con l'ausilio degli amministratori degli enti territoriali e di tutti i soggetti coinvolti, realizzare una più ampia e auspicata partecipazione in un contesto di drammatica crisi economica e delle coscienze sociali.

The paper reconstructs the institution of administrative barter introduced in our system by art. 24 of the legislative decree n. 133/2014 (the so-called "SbloccItalia" decree) and then transfused into art. 190 of Legislative Decree no. 50/2016 better known as the Public Contracts Code: local authorities, with a specific regulation, can totally or partially exempt tax payers from the payment of some local taxes for services rendered in kind in favor of the territory. Horizontal subsidiarity, ethical taxation, social solidarity, promotion and enhancement of the territory represent such important and necessary public goals to be achieved, such as to re-evaluate the institution of administrative barter in the hope that the national and local legislator can make structural changes to the discipline and realize a wider and desired participation in a context of dramatic economic crisis and social consciences, according to the local authorities and all the subjects involved.

PAROLE CHIAVE

Fiscalità degli enti locali – baratto Local taxation - administrative barter - subsidiarity amministrativo - sussidiarietà

* Saggio sottoposto a referaggio secondo il sistema del doppio cieco.

SOMMARIO: 1. Il baratto amministrativo nel sistema tributario. – 2. L’obbligazione tributaria e l’adempimento attraverso prestazioni in natura. – 3. I precedenti storici e il primo baratto nell’adempimento dei tributi locali nello Stato italiano postunitario: la Legge 30 agosto 1868 n. 4613. – 4. La legge delega sul federalismo fiscale, il decreto attuativo sul federalismo fiscale municipale e il principio di sussidiarietà orizzontale. – 5. Il decreto “Sblocca Italia” e il baratto amministrativo. La nuova collocazione dell’istituto nell’art. 190 del Codice degli Appalti. – 6. Le pronunce della Corte dei Conti sul baratto amministrativo. – 7. Conclusioni.

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

Il legislatore nel corso degli anni ha consentito, in via del tutto sussidiaria ed eccezionale, che l’adempimento dell’obbligazione tributaria e, quindi, la sua estinzione totale o parziale potesse avvenire attraverso prestazioni in natura rese dal contribuente. L’istituto del baratto amministrativo di certo non può essere annoverato nel quadro dei nuovi modelli impositivi, riproponendo un meccanismo economico e sociale, prima ancora che giuridico, che risale alle origini della nostra civiltà. Nella realizzazione di un rapporto immediato e diretto tra lo svolgimento di qualificati servizi in favore del territorio e il riconoscimento di una esenzione totale o parziale dei tributi locali, in situazioni di disagio economico e sociale, il baratto consente la piena realizzazione degli obiettivi di sussidiarietà orizzontale, eticità della tassazione, solidarietà sociale, promozione e valorizzazione del territorio.

Il legislatore, attraverso l’art. 24 del d.l. n. 133/2014 (il cd. Decreto SbloccaItalia) ha introdotto nel nostro ordinamento l’istituto del “baratto amministrativo”: i comuni, con apposito regolamento, possono esentare totalmente o parzialmente i contribuenti dal pagamento di alcuni tributi locali a fronte di prestazioni rese in natura in favore del territorio. Con il nuovo Codice dei contratti pubblici, approvato con d.lgs n. 50/2016, il legislatore, pur non abrogando la disposizione precedente, ha incluso l’istituto nell’art. 190, nell’ambito delle norme sul partenariato pubblico e privato, estendendo a tutti gli enti territoriali la possibilità di istituire il baratto amministrativo, apportando alcune modifiche di sistema.

La tematica del baratto amministrativo risulta di particolare complessità, attesa la frammentarietà del quadro legislativo di riferimento – nazionale e locale - e la eterogeneità degli interessi coinvolti. In dottrina, a diversi anni dall’introduzione dell’istituto, sono stati elaborati pochissimi contributi scientifici, in ogni caso mai di natura monografica. Lo

studio, pertanto, partendo dalla valorizzazione del tema classico dell'obbligazione tributaria affrontato a partire dagli anni quaranta del secolo scorso, necessita di un approfondimento multilivello: i precedenti storici, l'inquadramento della norma originaria e della sua successiva trasposizione nel codice dei contratti pubblici – con l'individuazione delle linee generali dell'istituto e dei margini di discrezionalità lasciati alle amministrazioni locali –, l'applicazione nei regolamenti attuativi dei principali enti territoriali. A questo si aggiunga il necessario coordinamento con i temi di finanza pubblica locale, nazionale e comunitaria, nonché con i profili interdisciplinari rinvenienti, tra gli altri, nel diritto amministrativo, del lavoro e pubblico, nonché nei suoi aspetti sociologici ed economici. Determinante anche la percezione del baratto amministrativo non soltanto nelle sensibilità degli amministratori locali ma anche nella divulgazione tra gli operatori ed intermediari fiscali, naturale connettore di conoscenza tra i contribuenti.

2. L'obbligazione tributaria, tradizionalmente ricostruita dalla dottrina secondo le categorie civilistiche, trova il suo inquadramento giuridico all'interno del più ampio sistema di rapporti di natura pubblicistica tra Ente impositore¹ e contribuente. Questi ultimi risultano essere titolari di situazioni giuridiche soggettive uguali e contrarie: lo Stato, soggetto attivo del rapporto, esercita il diritto ad ottenere l'adempimento della prestazione obbligatoria; il contribuente, soggetto passivo del rapporto, soggiace all'obbligo di adempiere².

Il rapporto giuridico d'imposta, tema classico della prima letteratura scientifica della disciplina, pur caratterizzandosi come complesso per la varietà di diritti e obblighi facenti capo al contribuente e all'ente impositore, tradizionalmente si contraddistingue per la sua natura pecuniaria: la prestazione oggetto dell'obbligazione tributaria è essenzialmente costituita dalla dazione di una somma di denaro in favore dell'ordinamento per il reperimento delle risorse necessarie all'espletamento delle sue attività e, quindi, al concorso alle spese pubbliche³.

¹ Inteso nell'accezione più ampia di Ente impositore, essendo previsti dal nostro ordinamento tributario una pluralità di soggetti attivi dell'obbligazione: Stato, Regioni, Città Metropolitane, Province, Comuni solo per citare quelli rinvenienti dalle autonomie locali.

² La situazione descritta rappresenta il caso classico del rapporto obbligatorio. È necessario ricordare, tuttavia, che in determinate condizioni le posizioni obbligatorie si invertono: è il caso tipico del credito d'imposta, nel quale il contribuente risulta essere titolare di una situazione giuridica attiva nei confronti dell'Ente impositore. Questo, nella fattispecie descritta, diventa debitore del contribuente e obbligato alla restituzione – a vario titolo – della somma di denaro oggetto del rapporto.

³ P. Russo, *L'obbligazione tributaria*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, vol. II, *Il rapporto giuridico tributario*, Cedam, Padova, 1994. Si vedano in dottrina, tra gli altri, N. d'Amati, *Sistema istituzionale del diritto tributario*, Cacucci, Bari, 2011; F. Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario, Parte Generale*, Utet, Milano, 2017; A.F. Uricchio, *Percorsi di diritto tributario*, Cacucci, Bari, 2017; G. Falsitta,

Il legislatore nel corso degli anni ha consentito, in via del tutto sussidiaria ed eccezionale, che l'adempimento dell'obbligazione tributaria e, quindi, la sua estinzione totale o parziale potesse avvenire attraverso prestazioni in natura rese dal contribuente.

Un esempio è fornito dall'art. 24 della legge urbanistica n. 1150/1942 in tema di contributo di miglioria. La norma, rubricata "Aree private destinate alla formazione di vie e piazze", prevede che per la formazione delle vie e piazze previste nel piano regolatore può essere fatto obbligo ai proprietari delle aree latitanti di cedere, a scomputo del contributo di miglioria da essi dovuto, il suolo corrispondente a metà della larghezza della via o piazza da formare fino a una profondità massima di metri 15. Quando il detto suolo non gli appartenga, il proprietario dell'area latitante sarà invece tenuto a rimborsare il Comune della relativa indennità di espropriazione, fino alla concorrenza del contributo di miglioria determinato in via provvisoria. Qualora alla liquidazione del contributo di miglioria, questo risulti inferiore al valore delle aree cedute o dell'indennità di esproprio rimborsata, il Comune dovrà restituire la differenza.

Un altro rilevante esempio è fornito dall'art. 16 del d.p.r. n. 380/2001⁴ che consente al titolare del permesso di assumere l'obbligo a realizzare direttamente le opere a scomputo degli oneri di urbanizzazione.

Manuale di diritto tributario. Parte Generale, Cedam, Padova, 2017; S. Fiorentino, *Lezioni di diritto tributario*, ESI, Napoli, 2017; R. Lupi, *Diritto amministrativo dei tributi*, Castelveccchi, Roma, 2017.

⁴ L'articolo testualmente prevede che «salvo quanto disposto dall'articolo 17, comma 3, il rilascio del permesso di costruire comporta la corresponsione di un contributo commisurato all'incidenza degli oneri di urbanizzazione nonché al costo di costruzione, secondo le modalità indicate nel presente articolo. La quota di contributo relativa agli oneri di urbanizzazione è corrisposta al comune all'atto del rilascio del permesso di costruire e, su richiesta dell'interessato, può essere rateizzata. A scomputo totale o parziale della quota dovuta, il titolare del permesso può obbligarsi a realizzare direttamente le opere di urbanizzazione, nel rispetto dell'articolo 2, comma 5, della legge 11 febbraio 1994, n. 109, e successive modificazioni, con le modalità e le garanzie stabilite dal comune, con conseguente acquisizione delle opere realizzate al patrimonio indisponibile del comune. Nell'ambito degli strumenti attuativi e degli atti equivalenti comunque denominati nonché degli interventi in diretta attuazione dello strumento urbanistico generale, l'esecuzione diretta delle opere di urbanizzazione primaria di cui al comma 7, di importo inferiore alla soglia di cui all'articolo 28, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, funzionali all'intervento di trasformazione urbanistica del territorio, è a carico del titolare del permesso di costruire e non trova applicazione il decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163. La quota di contributo relativa al costo di costruzione, determinata all'atto del rilascio, è corrisposta in corso d'opera, con le modalità e le garanzie stabilite dal comune, non oltre sessanta giorni dalla ultimazione della costruzione. L'incidenza degli oneri di urbanizzazione primaria e secondaria è stabilita con deliberazione del consiglio comunale in base alle tabelle parametriche che la regione definisce per classi di comuni in relazione:

- a) all'ampiezza ed all'andamento demografico dei comuni;
- b) alle caratteristiche geografiche dei comuni;
- c) alle destinazioni di zona previste negli strumenti urbanistici vigenti;
- d) ai limiti e rapporti minimi inderogabili fissati in applicazione dall'articolo 41-quinquies, penultimo e ultimo comma, della legge 17 agosto 1942, n. 1150, e successive modifiche e integrazioni, nonché delle leggi regionali.

Certamente di tutte le norme tributarie di tale tenore, maggiore rilevanza e diffusione – seppur limitata al tipo di bene oggetto del trasferimento – hanno ricevuto le disposizioni che prevedono la cessione di beni culturali in favore dello Stato a scomputo di tributi.

L'art. 28 bis del d.p.r. n. 602/1973 autorizza, mediante un procedimento complesso, il pagamento delle imposte sui redditi, interessi e sanzioni attraverso la cessione allo Stato di beni culturali ritenuti di qualificato interesse storico e artistico sui quali l'ordinamento esprime interesse alla relativa acquisizione.

La disposizione, introdotta dall'articolo 7, comma 1, della Legge 2 agosto 1982, n. 512, prevede che i soggetti tenuti al pagamento delle imposte sui redditi possano cedere allo Stato, in pagamento totale o parziale delle imposte stesse e degli accessori, i beni indicati negli articoli 1, 2 e 5 della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni e integrazioni, gli archivi o singoli documenti dichiarati di notevole interesse storico a norma dell'art. 36 del decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, nonché le opere di autori viventi o la cui esecuzione risalgia anche ad epoca inferiore al cinquantennio, di cui lo Stato sia interessato all'acquisizione.

La cessione di opere d'arte quale modalità di adempimento dell'obbligazione tributaria persegue certamente un duplice obiettivo: da un lato, in un momento di crisi, consente ai contribuenti, che ne hanno la possibilità e disponibilità, di assolvere ai propri obblighi fiscali tramite il trasferimento di beni culturali; dall'altro lo Stato torna ad acquisire e ad accrescere il patrimonio storico e artistico pubblico (per un approfondimento sul tema si veda l'altra traccia tematica sviluppata in questa colletanea).

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

Le forme più antiche di tributo⁵ sono certamente state rappresentate dalle prestazioni di lavoro obbligatorie: in Egitto i sudditi del Faraone erano tenuti a fornire la loro personale

d-bis) alla differenziazione tra gli interventi al fine di incentivare, in modo particolare nelle aree a maggiore densità del costruito, quelli di ristrutturazione edilizia di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d), anziché quelli di nuova costruzione;

d-ter) alla valutazione del maggior valore generato da interventi su aree o immobili in variante urbanistica, in deroga o con cambio di destinazione d'uso. Tale maggior valore, calcolato dall'amministrazione comunale, è suddiviso in misura non inferiore al 50 per cento tra il comune e la parte privata ed è erogato da quest'ultima al comune stesso sotto forma di contributo straordinario, che attesta l'interesse pubblico, in versamento finanziario, vincolato a specifico centro di costo per la realizzazione di opere pubbliche e servizi da realizzare nel contesto in cui ricade l'intervento, cessione di aree o immobili da destinare a servizi di pubblica utilità, edilizia residenziale sociale od opere pubbliche».

⁵ Si vedano, tra tutti, E. Ciccotti, *Lineamenti dell'evoluzione tributaria nel mondo antico*, Società Editrice Libreria, Milano, 1921 e A. Andreades, *Storia delle finanze greche. Dai Tempi Eroici fino all'inizio dell'età*

attività per la costruzione o la manutenzione delle opere pubbliche⁶; nella Roma antica erano denominate *munera* e venivano impiegate per i vari lavori pubblici, inizialmente la costruzione di mura e di templi, poi anche di cloache e di strade e sulla base di una prassi consolidata fra gli Orientali e i Greci (le cosiddette liturgie), i Romani ricorsero, in seguito alle loro conquiste, alla regola di imporre prestazioni annue di lavoro ai municipi a loro soggetti⁷. Il principio delle prestazioni in natura non si incontra soltanto in epoche sostanzialmente precapitalistiche, quali la Grecia e la Roma antica, ma anche nelle più successive ed evolute, si pensi al medioevo, al mercantilismo francese e alle famose decime e *corvée*⁸.

Il sistema delle *corvée* assicurava vantaggi sia per il signore feudale, che poteva disporre di forza lavoro gratuita, sia per il vassallo. Questi infatti aveva il vantaggio di poter pagare fitti ed imposte in forma di lavoro e non in denaro, la qual cosa, in un'epoca di drammatica contrazione della circolazione monetaria, era sicuramente un vantaggio. Inoltre, le *corvée* erano definite con grande precisione, sia dalle consuetudini locali, sia dalle singole disposizioni relative al fondo infeudato. Con la ripresa della vita urbana, gli

Greco-macedonica, Cedam, Padova, 1961 confluiti entrambi nel Trattato di E. Morselli, *Storia della Finanza Pubblica*, Cedam, Padova, 1961.

⁶ Tra gli altri A. Pistone, *Il prelievo tributario. Dall'era arcaica alle soglie dell'età moderna*, in AA.VV., *L'ordinamento Tributario*, vol. II, Cedam, Padova, 1986 secondo cui i mutamenti sociali si ripercuotono, dunque, sulla finanza pubblica: così, mentre in origine il demanio del Faraone era composto non solo da tutti i beni ma addirittura dalle persone... rilevazioni che, esteso rapidamente il loro oggetto dai soli immobili alla generalità dei beni, si pongono quale elemento centrale di un'organizzazione fiscale e contabile sempre più complessa: atteggiandosi alla stregua di veri e propri censimenti patrimoniali, esse da un lato permettono di controllare l'esatto adempimento degli oneri imposti alla collettività; dall'altro consentono una loro equa ripartizione tra i soggetti ad essi sottoposti, chiamati ad adempiere prestazioni in denaro o in natura, o anche a fornire la loro personale attività per la costruzione o la manutenzione delle opere pubbliche.

⁷ Così F. Forte, P. Bondonio, L. Celesia, *Il sistema tributario*, Giuffrè, Milano, 1983. Una legge della colonia Julia Genetiva stabilì la facoltà di imporre a tutti gli uomini, di qualunque condizione, fra i 14 e i 60 anni, un massimo di cinque giornate di lavoro per opere di utilità pubblica. Sostengono gli autori «*come si nota troviamo qui un ulteriore perfezionamento del riferimento della capacità contributiva, che compariva già nella Roma Repubblicana, in relazione alla sorveglianza degli edilizi: cioè l'aliquota, intesa come quota di lavoro obbligatorio, sul lavoro totale annuo di ciascun soggetto. Essa ha due funzioni: stabilire una sorta di uguaglianza di contributo fra tutti coloro che hanno capacità di pagare; stabilire un rapporto fra il pagamento in natura. Ma emerge un'altra nozione che riguarda il collegamento del tributo in natura con la spesa pubblica. Nel concetto della liturgia greca è presente essenzialmente la nozione di sacrificio semispontaneo motivato da una liberalità; nel concetto dei munera romani verso i municipia troviamo il riferimento alle opere di utilità pubblica*».

⁸ Così G. Ardant, *Histoire financière de l'antiquité à nos jours*, Gallimard, Parigi, 1976, secondo cui «*la moneta non era scomparsa nel periodo feudale; il suo ruolo era stato, tuttavia limitato dall'importanza assunta dalla prestazione di beni e di servizi che caratterizzava il sistema. L'ammontare dei versamenti a titolo di scambio, di canone, di tassazione o di indennità era spesso stipulato o imposto in moneta ma il pagamento reale veniva, in gran parte dei casi, effettuato in natura*». Dello stesso autore G. Ardant, *Histoire de l'impôt. De l'antiquité au XVII siècle*, Fayard, Parigi, 1971.

abitanti delle città riuscirono ben presto a liberarsi di questi fastidiosi obblighi: prestando un corrispettivo in denaro, oppure sostituendo la prestazione lavorativa con la fornitura di veicoli, cavalli da tiro e altri incumbenti.

In Francia, per esempio, nel XVIII secolo, venne introdotta la *corvée royale*, che imponeva ai contadini di contribuire alla manutenzione delle strade, istituto che nel 1738 divenne generale.

Il risentimento provocato da questi obblighi rispetto a proprietari terrieri che i contadini vedevano di rado e dai quali non ricevevano alcuna contropartita fu una delle cause più immediate della Rivoluzione francese. La Costituente abolì integralmente ogni tipo di *corvée* personale, mentre i proprietari terrieri ebbero la possibilità di decidere se convertire le *corvée* reali in una prestazione in denaro. La *corvée royale* venne abolita il 4 agosto 1789, insieme a un certo numero di altri privilegi feudali, e quindi reintrodotta nel 1799, e modificata nel 1824, nel 1836 e nel 1871. Le *corvée* vennero progressivamente abolite in molti Stati tra XVIII e XIX secolo⁹, anche in seguito alle nuove istanze originate dalle rivoluzioni francese e americana, tuttavia in alcuni ordinamenti giuridici moderni rimasero delle forme di imposizione fiscale il cui adempimento si realizzava attraverso prestazioni in natura, seppur in situazioni specificatamente delineate dalle norme vigenti.

Sintomatico il caso italiano. La prima applicazione del baratto amministrativo nell'ordinamento postunitario si realizza con l'art. 5 della Legge 30 agosto 1868 n. 4613, sempre nell'ambito dei tributi locali. Ogni capo famiglia abitante o possidente nel Comune che, per le sue condizioni "infelici" non ne era dichiarato esente dal Consiglio Comunale, poteva essere obbligato a fornire annualmente quattro giornate di lavoro secondo due declinazioni: per la sua persona e per ogni individuo maschio atto al lavoro dai 18 ai 60 anni, che faceva parte o fosse al servizio della sua famiglia, o della sua proprietà, in quanto abitante nel comune; per ciascuna bestia da soma, da sella o da tiro con il rispettivo veicolo, che fosse al servizio della sua famiglia o della sua proprietà nel Comune¹⁰. Successivamente confluita nell'art. 273 del TUFL (Testo Unico sulla Finanza Locale), la norma venne sottoposta a vaglio di legittimità costituzionale nel 1960 relativamente alla disciplina d'imposizione della prestazione d'opera per la costruzione e sistemazione di strade comunali; anche se la Corte Costituzionale dichiarò con sentenza n. 12 del 23 marzo

⁹ In Francia la Costituente abolì integralmente ogni tipo di *corvée* personale, mentre i proprietari terrieri ebbero la possibilità di decidere se convertire le *corvée* reali in una prestazione in denaro. La *corvée royale* venne abolita il 4 agosto 1789, insieme a un certo numero di altri privilegi feudali, e quindi venne reintrodotta nel 1799 e modificata nel 1824, nel 1836 e nel 1871.

¹⁰ A norma dell'art. 7 della stessa legge gli iscritti nel ruolo delle prestazioni d'opera che non prestavano direttamente o per mezzo di altri l'opera prescritta nel tempo stabilito, erano tassati giusta una tariffa determinata dal Consiglio Comunale e l'imposta veniva riscossa come le altre dirette. Per un approfondimento si vedano B. Cocivera, *Guida ai tributi locali*, Utet, Torino, 1958 e G. Ingrosso, *Istituzioni di diritto finanziario*, Jovene, Napoli, 1937.

1960 infondata la questione, il legislatore intese abolire in ogni caso l'istituto (art. 15 della legge n. 1014/1960) a decorrere dal 1 gennaio 1961.

4. La Costituzione repubblicana del 1948, nel mentre affermava l'unità e l'indivisibilità della Repubblica, operava il riconoscimento e la promozione delle autonomie locali insieme al decentramento amministrativo (art. 5). All'interno della Costituzione, l'unica norma dettata in materia finanziaria (l'art. 119), assicurava l'autonomia finanziaria delle Regioni (senza menzionare Comuni e province) ma nei limiti e nelle forme stabilite dalla legge dello Stato e nel rispetto dei principi di coordinamento della finanza pubblica.

Come affermato da autorevole dottrina¹¹, con la riforma del titolo V della Costituzione avvenuta con la legge costituzionale n. 3 del 2001, venne, quindi, profondamente modificato il sistema delle autonomie locali imprimendo una forte accelerazione del processo di rafforzamento dell'autonomia politico e finanziaria senza tuttavia espressamente abbracciare il modello federalista. Va, infatti, sottolineato che nessuna delle nuove disposizioni nemmeno casualmente adoperava il termine "federalismo" o "federale", risultando, invece, largamente utilizzato quello di "autonomia", accompagnato con le diverse aggettivazioni. Nel ridisegnare i modelli di governo locale, non vengono infatti solo valorizzate le regioni ma vengono considerati e addirittura posti su un piano di parità comuni, province e città metropolitane. Tra le disposizioni del nuovo titolo V, fondamentale rilevanza assume, infatti, il nuovo art. 114 che intende assicurare pari dignità ai diversi enti territoriali, riconoscendone l'equiordinazione. Altrettanto innovativa è la nuova formulazione dell'art. 116 che introduce il principio dell'autonomia differenziata, consentendo l'attribuzione a talune Regioni di maggiori funzioni e risorse. L'articolo 117 definisce le funzioni legislative, distinguendo tra competenze esclusive dello Stato, competenze esclusive delle Regioni e competenze concorrenti. Rispetto alla norma previgente, va ricordato il rovesciamento del sistema di definizione delle competenze; mentre in passato erano enumerate le funzioni delle Regioni, risultando affidate tutte le altre allo Stato, la nuova norma estende le funzioni concorrenti tra i due livelli di governo, indicando quelle statuali e attribuendo alle regioni le materie non menzionate. L'articolo 118 individua le competenze amministrative degli enti locali rispetto a Stato e Regioni, portando a compimento la separazione tra funzioni legislative e funzioni amministrative. Tra le disposizioni costituzionali del nuovo titolo V, particolare rilevanza assume il nuovo art. 119 della costituzione che afferma con chiarezza e fermezza l'autonomia finanziaria di entrata e di spesa di Regioni ed enti territoriali. A differenza della vecchia formulazione

¹¹ A.F. Uricchio, *I percorsi del Federalismo fiscale*, Cacucci, Bari, 2012; Id., *Federalismo fiscale: evoluzione e prospettive*, Cacucci, Bari, 2013; Id., *Percorsi di diritto tributario*, Cacucci, Bari, 2017.

della norma costituzionale che riconosceva l'autonomia finanziaria delle sole Regioni, nelle forme e nei limiti stabiliti dalle leggi della Repubblica, l'attuale, coerentemente con il principio della pari dignità tra enti, fa riferimento a Comuni, province e città metropolitane, definendo i contenuti dell'autonomia sia con riferimento alle entrate che alle spese pubbliche.

Dalla riforma del titolo V della Costituzione bisognerà attendere otto anni per l'emanazione della legge delega n. 42/2009 che, nel dare attuazione all'art. 119 Cost., si è posta l'obiettivo non solo di esprimere i principi generali di coordinamento richiesti dalla norma costituzionale ma anche quello di orientare il sistema finanziario locale nella direzione del federalismo fiscale.

La legge delega richiama i principi di solidarietà e di coesione sociale, lasciando intravedere aperture verso la costruzione di assetti finanziari solidali e cooperativi. Occorre evidenziare, inoltre, come alcuni di questi principi abbiano natura meramente programmatica, ponendosi come disposizioni "manifesto" (si pensi, all'art. 2, lettera c), che sancisce i principi di "razionalità e coerenza dei singoli tributi e del sistema tributario nel suo complesso, semplificazione del sistema tributario, riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti, trasparenza del prelievo, efficienza nell'amministrazione dei tributi" ovvero lettera d) che enuncia i principi di "trasparenza ed efficienza delle decisioni di entrata e di spesa, rivolte a garantire l'effettiva attuazione dei principi di efficacia, efficienza ed economicità"); altri presentano, invece, una più forte incidenza sull'ordinamento finanziario locale, pur restando affidata alla decretazione legislativa la definizione delle disposizioni attuative (si pensi alle disposizioni che sanciscono i principi di territorialità, di contenenza, di sussidiarietà, di responsabilità, di premialità delle amministrazioni virtuose, ecc.).

In attuazione della legge delega sono stati progressivamente emanati nove decreti attuativi¹², tra cui occorre ricordare – ai fini della presente trattazione – il Decreto

¹² I nove decreti legislativi in attuazione della legge delega risultano essere:

- 1) Decreto legislativo 28 maggio 2010, n. 85, Attribuzione a comuni, province, città metropolitane e regioni di un proprio patrimonio (c.d. federalismo demaniale);
- 2) Decreto legislativo 17 settembre 2010, n. 156, Disposizioni recanti attuazione dell'articolo 24 della legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di ordinamento transitorio di Roma Capitale;
- 3) Decreto legislativo 26 novembre 2010, n. 216, Disposizioni in materia di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard di Comuni, Città metropolitane e Province;
- 4) Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale;
- 5) Decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68, Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard del settore sanitario;
- 6) Decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 88, Disposizioni in materia di risorse aggiuntive e di interventi speciali per la rimozione degli squilibri economici e sociali, a norma dell'articolo 16 della legge 5 maggio 2009, n. 42;

legislativo 14 marzo 2011, n. 23, contenente le Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale.

Nel nuovo assetto della fiscalità municipale, il decreto legislativo introduceva l'imposta municipale secondaria che avrebbe dovuto assorbire – nella razionalizzazione dei tributi minori dei comuni – diverse fattispecie eterogenee (si pensi all'imposta di pubblicità e al canone sulle pubbliche affissioni). L'art. 11 del d.lgs, in particolare, affermava che «l'imposta municipale secondaria è introdotta con deliberazione del consiglio comunale, per sostituire le seguenti forme di prelievo: la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, il canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche, l'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni, il canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari. L'addizionale per l'integrazione dei bilanci degli enti comunali di assistenza è abolita a decorrere dall'introduzione del tributo di cui al presente articolo». Proprio nella costruzione di tale tributo, emergeva la prima idea di una nuova modalità di adempimento dell'obbligazione tributaria dei tributi locali che sarebbe poi confluita nell'istituto del baratto amministrativo. Si affermava, infatti, che “i comuni, con proprio regolamento da adottare ai sensi dell'articolo 52 del citato decreto legislativo n. 446 del 1997, hanno la facoltà di disporre esenzioni ed agevolazioni, in modo da consentire anche una più piena valorizzazione della sussidiarietà orizzontale, nonché ulteriori modalità applicative del tributo”. La genericità dell'assunto normativo, incardinato sulla base del principio di sussidiarietà orizzontale, lasciava ampio margine alle amministrazioni comunali di declinare al meglio la fattispecie, facendola aderire alle proprie esigenze delle realtà territoriali.

L'imposta municipale secondaria, tuttavia, non entrerà mai in vigore. Rinvitata per i primi anni, verrà definitivamente abrogata dall'articolo 1, comma 25, della legge 28 dicembre 2015, n. 208.

5. Con l'art. 24 del d.l. 12 settembre 2014, n. 133 convertito, con modificazioni, dalla Legge 11 novembre 2014 n. 164 (Misure urgenti per l'apertura dei cantieri, la realizzazione delle opere pubbliche, la digitalizzazione del Paese, la semplificazione burocratica, l'emergenza del dissesto idrogeologico e per la ripresa delle attività produttive – cd. Sblocca Italia) è stato introdotto nel nostro ordinamento, in modo generalizzato, all'art. 24

7) Decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42;

8) Decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149, Meccanismi sanzionatori e premiali relativi a regioni, province e comuni;

9) Decreto legislativo 18 aprile 2012, n.61, Ulteriori disposizioni recanti attuazione dell'articolo 24 della legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di ordinamento di Roma Capitale.

l'istituto generalizzato del baratto amministrativo¹³. Rubricato "Misure di agevolazione della partecipazione delle comunità locali in materia di tutela e valorizzazione del territorio", l'articolo¹⁴ dispone che i comuni possono definire con apposita delibera i criteri e le condizioni per la realizzazione di interventi su progetti presentati da cittadini singoli o associati, purché individuati in relazione al territorio da riqualificare. Gli interventi possono riguardare la pulizia, la manutenzione, l'abbellimento di aree verdi, piazze, strade ovvero interventi di decoro urbano, di recupero e riuso, con finalità di interesse generale, di aree e beni immobili inutilizzati, e in genere la valorizzazione di una limitata zona del territorio urbano o extraurbano. In relazione alla tipologia dei predetti interventi, i comuni possono deliberare riduzioni o esenzioni di tributi inerenti al tipo di attività posta in essere. L'esenzione è concessa per un periodo limitato e definito, per specifici tributi e per attività individuate dai comuni, in ragione dell'esercizio sussidiario dell'attività posta in essere. Tali riduzioni sono concesse prioritariamente a comunità di cittadini costituite in forme associative stabili e giuridicamente riconosciute.

Per quanto concerne le condizioni di applicabilità del baratto amministrativo, la norma in questa prima versione fa riferimento esclusivamente ai tributi comunali¹⁵ e individua come soggetti destinatari i cittadini singoli o associati, con priorità a comunità di cittadini costituite in forme associative stabili e giuridicamente riconosciute.

La durata della misura è evidentemente e per sua natura di carattere eccezionale e temporaneo: l'esenzione è concessa per un periodo limitato e definito, per specifici tributi e per attività individuate dai comuni, in ragione dell'esercizio sussidiario dell'attività posta in essere.

Relativamente ai servizi barattabili, la disposizione cita a titolo esemplificativo alcune tipologie di attività, lasciando tuttavia alle amministrazioni comunali una più ampia discrezionalità in materia: Gli interventi possono riguardare:

- 1) la pulizia, la manutenzione, l'abbellimento di aree verdi, piazze, strade
- 2) interventi di decoro urbano, di recupero e riuso, con finalità di interesse generale, di aree e beni immobili inutilizzati,
- 3) e in genere la valorizzazione di una limitata zona del territorio urbano o extraurbano.

¹³ F. Ferzetti, *Il "Baratto amministrativo". Prime riflessioni sull'art. 24 della legge n. 164/2014*, in *Amministrativ@mente*, 2015.

¹⁴ S. Boffano, R. Cabazzi, *Il c.d. "baratto amministrativo": una nuova modalità di attuazione della sussidiarietà orizzontale che realizza, da un lato, un risparmio d'imposta e, dall'altro, una minore spesa pubblica*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2016; P. Scalettaris, *Il baratto amministrativo: primi appunti*, in *Archivio delle locazioni, del condominio e dell'immobiliare*, 2017.

¹⁵ I comuni possono definire con apposita delibera i criteri e le condizioni per la realizzazione di interventi su progetti presentati da cittadini singoli o associati, purché individuati in relazione al territorio da riqualificare. In relazione alla tipologia dei predetti interventi, i comuni possono deliberare riduzioni o esenzioni di tributi inerenti al tipo di attività posta in essere.

L'istituto del baratto amministrativo è stato successivamente ripreso dal legislatore ed inserito nel Codice degli Appalti (d.lgs 50/2016), ampliandone l'estensione e la portata applicativa¹⁶. A norma dell'art. 190 del Codice, gli enti territoriali possono definire con apposita delibera i criteri e le condizioni per la realizzazione di contratti di partenariato sociale, sulla base di progetti presentati da cittadini singoli o associati, purché individuati in relazione ad un preciso ambito territoriale. I contratti possono riguardare la pulizia, la manutenzione, l'abbellimento di aree verdi, piazze o strade, ovvero la loro valorizzazione mediante iniziative culturali di vario genere, interventi di decoro urbano, di recupero e riuso con finalità di interesse generale, di aree e beni immobili inutilizzati. In relazione alla tipologia degli interventi, gli enti territoriali individuano riduzioni o esenzioni di tributi corrispondenti al tipo di attività svolta dal privato o dalla associazione ovvero comunque utili alla comunità di riferimento in un'ottica di recupero del valore sociale della partecipazione dei cittadini alla stessa.

Discutibile appare la collocazione di una norma tributaria contenente l'adempimento di un tributo locale all'interno di un *corpus* normativo recante essenzialmente la disciplina degli appalti pubblici. Seppur inserita all'interno del Capo dedicato alle norme relative al «partenariato pubblico – privato», ha destato non poche perplessità la scelta del legislatore di recuperare e valorizzare l'istituto, inserendolo all'interno di una siffatta materia.

6. Con la deliberazione n. 27 del 23 marzo 2016 la Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per l'Emilia Romagna se da un lato ha evidenziato come il baratto amministrativo deve essere disciplinato da un apposito regolamento deliberato dal Comune con il quale devono essere fissati/individuati "criteri" e "condizioni" dall'altro ha escluso la possibilità di consentire attraverso tale istituto l'adempimento di tributi locali pregressi in quanto mancherebbe il requisito dell'inerenza tra agevolazione tributaria e tipologia di attività svolta dai soggetti amministrati, determinando possibili effetti pregiudizievoli sugli equilibri di bilancio.

Come è stato osservato in dottrina¹⁷, secondo la Corte, la norma è espressione del principio della sussidiarietà orizzontale di cui all'articolo 118, comma 4, Cost. in quanto consente alle comunità di cittadini di partecipare alla gestione dei servizi relativi alla cura e alla valorizzazione del territorio. I soggetti amministrati possono diventare soggetti attivi

¹⁶ G. De Benedetto, *Il baratto amministrativo tra vecchia e nuova disciplina*, in *Tributi locali e regionali*, 2016; F. Di Cristina, *Il partenariato pubblico privato quale "archetipo generale"*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 2016; V. Sessa, *La gestione dei beni pubblici in tempo di crisi: l'apertura del Codice al "partenariato sociale"*, in *GiustAmm.it*, 2018; S. Tarullo, *Il "baratto amministrativo" nel nuovo Codice dei contratti pubblici: le pubbliche amministrazioni alla prova del partenariato civico*, in *Rivista trimestrale degli appalti*, 2016.

¹⁷ P. Morigi, *Il baratto amministrativo e la sua applicazione negli enti locali. Considerazioni a margine della deliberazione n. 27/2016/PAR della Corte dei conti, sezione Emilia-Romagna*, in *La Finanza Locale*, 2016.

nella cura dei beni comuni con il vantaggio per l'amministrazione locale di beneficiare di risorse, competenze ed esperienze di cui si fanno portatori i soggetti privati. Ai fini dell'interpretazione della disposizione in esame, si deve richiamare il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, corollario dei principi costituzionali contenuti negli articoli 23, 53, 97 Cost., che risulta derogabile nel nostro ordinamento solo in forza di disposizioni di legge che, operando un bilanciamento tra differenti interessi, sacrificano gli interessi tutelati dai citati articoli 23 e 53 in favore di altri interessi costituzionalmente garantiti di rango pari o superiore. Nel caso in esame la disposizione di legge sulla cui base i comuni possono deliberare, l'esenzione e/o la riduzione di tributi comunali è costituita dall'articolo 24 d.l. 133/2014. Tale possibilità può essere esercitata entro limiti ben circoscritti che si passano ad analizzare.

Ad avviso del giudice contabile *«non si ritiene ammissibile la possibilità di consentire che l'adempimento di tributi locali, anche di esercizi finanziari passati confluiti nella massa dei residui attivi dell'ente medesimo, possa avvenire attraverso una specie di datio in solutum ex art. 1197 c.c. da parte del cittadino debitore che, invece di effettuare il pagamento del tributo dovuto, ponga in essere una delle attività previste dalla norma e relative alla cura e/o valorizzazione del territorio comunale»*.

La possibilità di deliberare riduzioni e/o esenzioni, secondo il costrutto della Corte, riguarda esclusivamente tributi strettamente riferibili all'attività sussidiaria posta in essere dai cittadini e non sarebbe possibile estendere l'ambito delle agevolazioni anche ai debiti pregressi.

La Sezione ha ritenuto che *«tale ipotesi non solo non rientrerebbe nell'ambito di applicazione della norma in quanto difetterebbe il requisito dell'inerenza tra agevolazione tributaria e tipologia di attività svolta dai soggetti amministrati, elementi che, peraltro, devono essere preventivamente individuati nell'atto regolamentare del Comune, ma potrebbe determinare effetti pregiudizievoli sugli equilibri di bilancio considerato che i debiti tributari del cittadino sono iscritti tra i residui attivi dell'ente»*.

La Corte ha evidenziato come le attività sostitutive al pagamento possono riguardare la pulizia, la manutenzione, l'abbellimento di aree verdi, piazze, strade, ovvero interventi di decoro urbano, di recupero e riuso, con finalità di interesse generale, di aree e beni immobili inutilizzati, e in genere la valorizzazione di una limitata zona del territorio urbano ed extraurbano e che deve sussistere un rapporto di stretta inerenza tra le esenzioni e/o le riduzioni di tributi che il comune può deliberare e le attività di cura e valorizzazione del territorio sopra indicate che i cittadini possono realizzare.

Da ultimo, è previsto che le agevolazioni fiscali sono concesse prioritariamente a comunità di cittadini costituite in forme associative stabili e giuridicamente riconosciute. Sul punto la Corte precisa che anche cittadini singoli possono presentare progetti relativi

ad interventi di cura e valorizzazione del territorio cui possono conseguire benefici collegati ad agevolazioni tributarie.

Per completezza espositiva si segnala che sul tema sono intervenute due ulteriori pronunce di sezioni regionali di controllo della Corte dei conti: Sezione regionale di controllo per la Lombardia, sentenza, 6 settembre 2016, n. 225 e Sezione regionale di controllo per la Lombardia, deliberazione, 24 giugno 2016, n. 172.

7. Le finalità perseguite dal legislatore attraverso il baratto, tuttavia, non sono immuni da criticità nell'assetto normativo realizzato, nell'attuazione da parte degli enti locali e nell'applicazione da parte dei soggetti passivi d'imposta.

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

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

Discutibile certamente appare sia la primigenia collocazione normativa che la successiva. Disattendendo i principi generali dell'ordinamento tributario, il legislatore ha dapprima inserito la norma all'interno di un decreto, il cd. SbloccaItalia, recante disposizioni tra loro non coordinate e inerenti ambiti giuridici completamente eterogenei; nel secondo caso, all'interno del cd. Codice dei contratti pubblici, in un articolo collocato nel titolo «Partneriato pubblico-privato» le cui disposizioni, al pari di quelle dell'intero corpo normativo, sfuggono per destinatari e contenuto dalla tipicità della disposizione tributaria.

Non meno problematica risulta la doppia formulazione normativa, la cui sinteticità - pur nel meritevole intento di lasciare le amministrazioni locali più libere dai paletti imposti dal legislatore nazionale, anche al fine di una più completa attuazione del principio di sussidiarietà orizzontale – ha determinato dei regolamenti attuativi fin troppo differenziati tra loro, con evidenti effetti diversificati in termini di criteri di selezione, modalità di espletamento dell'attività, ammontare del credito tributario riconosciuto. La stessa tipologia di attività prestata in favore del territorio, infatti, viene valutata diversamente in termini di “costo orario”, durata, inquadramento giuridico della prestazione, effetti in caso

di mancato completamento dell'azione programmata. A monte, già in fase di selezione dei progetti, gli enti locali hanno la possibilità di definire criteri prioritari di disagio economico, attribuendo in maniera del tutto autonoma punteggi a seconda della situazione del contribuente, del nucleo familiare e della presenza di situazioni di rischio finanziario, sociale e personale.

Un altro aspetto di forte criticità è rappresentato dalla qualificazione giuridica del tipo di attività prestata: gli enti locali, pur nella consapevolezza che l'istituto rappresenta una modalità di adempimento dell'obbligazione tributaria, molto spesso hanno temuto che l'attività prestata in favore dell'ente potesse essere inquadrata come forma di lavoro contrattualizzata o da contrattualizzare¹⁸, con rischi in termini di ricorsi all'autorità giudiziaria per il riconoscimento di diritti. Tale assetto ha generato l'attribuzione di nature giuridiche dell'istituto di volta in volta travalicanti il senso ultimo della disposizione normativa, dalla *datio in solutum*¹⁹ alle obbligazioni alternative, fino a spingere alcune amministrazioni all'inquadramento come puro volontariato, determinando nel caso di mancato compimento dell'intera prestazione programmata il risultato abnorme del mancato riconoscimento parziale dell'attività svolta nei termini di riduzione dell'imposta.

A questi temi si aggiungono le criticità determinate dai profili di copertura assicurativa della prestazione²⁰, dai profili burocratici attinenti alla gestione del procedimento e alla nomina – e relativa attività – del tutor pubblico dell'attività, nonché i più delicati profili attinenti alla gestione dei dati personali, alla riservatezza e tutela della privacy in ordine alle condizioni di indigenza dei contribuenti che hanno proposto domanda.

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

¹⁸ F. Di Noia, *Le attività lavorative prestate nell'ambito del c.d. baratto amministrativo: natura giuridica, disciplina e concorrenza con APU e LSU*, in *RDSS: Rivista di diritto della sicurezza sociale*, 2017; S. Di Pietro, *Il valore e i limiti del baratto amministrativo per il rilancio del "welfare" urbano*, in *GiustAmm.it*, 2018.; T. Pula, *Il baratto amministrativo: profili giuslavoristici - The "administrative barter": a labour law perspective*, in *Diritto delle relazioni industriali*, 2017.

¹⁹ M. Greggi M., C. Lamberti, *Il baratto amministrativo e l'estinzione del debito tributario*, in *Studium iuris*, 2017.

²⁰ G. Crepaldi, *Il baratto amministrativo: sussidiarietà, collaborazione ed esigenze di risparmio [The administrative barter: subsidiarity, cooperation and savings needs]*, in *Responsabilità civile e previdenza*, 2018.

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

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

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