



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea specialistica
(ordinamento ex D.M. 509/1999)

in Giurista d' Impresa

Tesi di Laurea

—
Ca' Foscari
Dorsoduro 3246
30123 Venezia

**Il federalismo fiscale con
particolare riguardo alla fiscalità
comunale
e soprattutto all'IMU**

Relatore

Ch. Prof. Loris Tosi

Laureando

Linda Pavan

Matricola 814959

Anno Accademico

2011/ 2012

IL FEDERALISMO FISCALE CON PARTICOLARE RIGUARDO ALLA FISCALITA' COMUNALE E SOPRATTUTTO ALL'IMU

I. IL FEDERALISMO FISCALE – DAI PRINCIPI COSTITUZIONALI ALLA LEGGE DELEGA E AI DECRETI DI ATTUAZIONE

- 1.** Gli articoli 23 e 53 della Costituzione
- 2.** La riforma del titolo V: l'autonomia finanziaria e tributaria degli enti locali
- 3.** La fiscalità degli enti locali nella legge delega 42/2009

II. IL D.Lgs. 23 del 14 marzo 2011 - il c.d. FEDERALISMO MUNICIPALE-

- 1.** Lo Stato di attuazione della Legge Delega 42/2009 in materia di fiscalità locale:
il D.Lgs. 23/2011
- 2.** La Compartecipazione al gettito erariale
- 3.** L'addizionale comunale IRPEF (e la partecipazione dei comuni all'attività di accertamento IRPEF)
- 4.** I tributi propri "derivati" istituiti dai comuni (imposta municipale unica e imposta municipale secondaria)
- 5.** La cedolare secca
- 6.** Il potenziamento della tassa di scopo
- 7.** L'istituzione del fondo perequativo

III. IN PARTICOLARE. L'ANTICIPAZIONE SPERIMENTALE DELL'I.M.U. E UN RAFFRONTO CON L'ICI

- 1.** Base imponibile
- 2.** Aliquota
- 3.** Riduzioni d'imposta ed esenzioni

IV. CONCLUSIONI

I. **IL FEDERALISMO FISCALE – DAI PRINCIPI COSTITUZIONALI ALLA LEGGE DELEGA E AI DECRETI DI ATTUAZIONE**

1. **Gli articoli 23 e 53 della Costituzione**

Il sistema contributivo italiano trova la sua prima fonte normativa nella Costituzione, la fonte di rango più elevato del nostro ordinamento.

Sono fonti del diritto tributario: la costituzione e le leggi costituzionali; le fonti primarie ossia leggi formali ordinarie e atti aventi forza di legge (decreti legge e decreti legislativi che pur essendo atti tipici del governo prevedono il passaggio necessario in parlamento);le fonti secondarie; lo statuto dei contribuenti; le leggi regionali (approvate dal consiglio regionale); norme internazionali recepite con atto interno, norme comunitarie che si dividono in fonti primarie e derivate¹.

In questo capitolo faremo una breve presentazione della potestà normativa tributaria e dei suoi limiti costituzionali.

Iniziamo specificando che la potestà tributaria, ossia l'insieme delle potestà indispensabili per istituire, disciplinare, applicare e riscuotere un tributo, è la somma di potestà normativa tributaria e potestà di accertamento tributario. la potestà normativa tributaria è la potestà di produrre atti normativi diretti alla disciplina del tributo; mentre la potestà di accertamento tributario è il potere amministrativo di applicare le norme tributarie nei confronti dei singoli contribuenti. Come accennato sopra la potestà normativa tributaria è soggetta a limiti di natura costituzionale.

Gli articoli che nella Costituzione si occupano di tributi si possono suddividere in due grandi gruppi: quelli che delineano le *competenze* della fonte e quelli che racchiudono norme di valutazione giuridica o *sostanziale*².

Fanno sicuramente parte del primo gruppo gli artt 23, 75, 81, 117, 119 e 120; appartengono invece al secondo gli artt 3 e 53.

Il primo articolo che disciplina il tributo vero e proprio, e che analizziamo, è **l'articolo**

¹ Le fonti primarie sono i trattati, e quelle derivate sono invece le direttive e i regolamenti. I regolamenti hanno effetto immediato dal momento in cui vengono pubblicate le direttive invece indicano lo scopo e lasciano libera la decisione degli strumenti per raggiungerlo.

² G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario* 2003,

23: nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge. Esso fissa una *riserva relativa di legge* ossia demanda alla tipica fonte di produzione la disciplina del tributo. Così facendo viene sancito un principio di legalità volto a tutelare la libertà e la proprietà dei cittadini a fronte del potere di imporre “prestazioni personali e patrimoniali”, ma soprattutto, si demanda il potere al Parlamento, che è l’organo titolare della funzione di indirizzo politico, e che rappresenta il popolo sovrano e dunque anche le minoranze. Garanzia ulteriore dell’intervento parlamentare è il fatto che ogni atto normativo che impone prestazioni è sottoponibile al controllo della Corte Costituzionale per la verifica di conformità ai principi costituzionali.

Tuttavia la riserva di legge, abbiamo detto sopra, è *relativa* perché riguarda le norme sostanziali e non quelle di natura procedurale.

La dottrina e la giurisprudenza costituzionale assegnano il carattere relativo in base a due argomenti uno letterale e uno sistematico.

Lessicale: la Consulta ha più volte ribadito il concetto che non tutti gli elementi della prestazione debbano ritrovare nella legge la loro determinazione, bensì afferma che la prestazione patrimoniale imposta debba avere base in una legge.

Sistematico: l’art 23 e i suoi precetti vanno coordinati con l’art 5 della Costituzione che cita: “La Repubblica, è una ed indivisibile, riconosce e promuove le autonomie locali (...)” ciò è possibile e garantito solo attraverso una riserva relativa che lasci debito spazio alle esigenze di autonomia degli enti locali.

A questo punto è opportuno individuare quale sia il minimum di normativa che necessariamente deve essere rimessa alla legge. La legge deve determinare quali siano gli elementi necessari ad identificare le prestazioni, ovvero i fatti al cui verificarsi esse sono dovute e dei soggetti obbligati ad effettuarle; in sintesi: presupposto del tributo, contribuente, sostituto, responsabile, etc...

Contrariamente a quanto si possa pensare la determinazione quantitativa delle prestazioni in denaro può essere demandata ad atti diversi dalla legge purché quest’ultima fissi idonei criteri direttivi, limiti e controlli.

Si fa particolare riferimento alla *determinazione della base imponibile*, la fonte secondaria la può determinare in limitati aspetti che siano espressione di discrezionalità tecnica con indicazione di criteri direttivi, stesse preconizzazioni

vengono date per la *fissazione dell'aliquota*, essa è delegabile per lasciare spazio alle autonomie locali ma la legge statale ne indica principi e criteri direttivi.

Riassumendo la dottrina e la giurisprudenza costituzionale hanno individuato gli elementi che possono delimitare l'autonomia delle fonti subordinate. Gli strumenti sono: l'intervento di un organo tecnico; la partecipazione all'organo cui spetta il potere decisionale dei soggetti su cui pesa la prestazione; il fabbisogno finanziario dell'ente per gestire un certo servizio e fissazione del limite massimo dell'aliquota³.

Solitamente la legge prevede e autorizza, l'integrazione della disciplina legislativa mediante un regolamento; trattasi di regolamenti autorizzati o delegati.

Con la riforma del titolo V della Costituzione una lunga discussione si è aperta sull'articolo 23, se relazionato agli articoli 117 e 119 della Costituzione post riforma titolo V. Il 6° comma dell'art 117⁴ della costituzione assegna il potere regolamentare tra i soggetti, che ai sensi dell'art 114 costituiscono la Repubblica: comuni, province e città metropolitane hanno potestà regolamentare in relazione "alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite", alle regioni spetta la "potestà regolamentare in ogni altra materia" (in riferimento alle materie di competenza esclusiva statale). Per quanto concerne la potestà regolamentare, al pari di quella legislativa, "la competenza di carattere residuale generale è attribuita alle regioni, in linea con i primi quattro commi dell'art 117⁵. La rivoluzione sta nel

³ Si vedano: Corte costituzionale, 23 giugno 1964, n.58, in Giur. Cost. 1964, p 660, sulla sufficienza della indicazione del limite massimo della prestazione; Corte Costituzionale 6 luglio 1960, n.51, in Giur. Cost., 1960 p.707, sulla sufficienza del riferimento al fabbisogno finanziario per la gestione di un servizio.

⁴ Art 117 comma 6 Cost. "La potestà regolamentare spetta allo Stato nelle materie di legislazione esclusiva, salva delega alle Regioni. La potestà regolamentare spetta alle Regioni in ogni altra materia."

⁵ Art. 117 della Cost.: La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali. Lo Stato ha legislazione esclusiva nelle seguenti materie:

- a) politica estera e rapporti internazionali dello Stato; rapporti dello Stato con l'Unione europea; diritto di asilo e condizione giuridica dei cittadini di Stati non appartenenti all'Unione europea;
- b) immigrazione;
- c) rapporti tra la Repubblica e le confessioni religiose;
- d) difesa e Forze armate; sicurezza dello Stato; armi, munizioni ed esplosivi;
- e) moneta, tutela del risparmio e mercati finanziari; tutela della concorrenza; sistema valutario; sistema tributario e contabile dello Stato; armonizzazione dei bilanci pubblici; perequazione delle risorse finanziarie;
- f) organi dello Stato e relative leggi elettorali; referendum statali; elezione del Parlamento europeo;
- g) ordinamento e organizzazione amministrativa dello Stato e degli enti pubblici nazionali;
- h) ordine pubblico e sicurezza, ad esclusione della polizia amministrativa locale;
- i) cittadinanza, stato civile e anagrafi;
- l) giurisdizione e norme processuali; ordinamento civile e penale; giustizia amministrativa;
- m) determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale;

fatto che ora non è più necessaria l'approvazione dei regolamenti da parte dei Consigli regionali⁶ a completamento del processo di espansione della normativa regolamentare avviato dalla legge costituzionale n. 1/1999. Le eccezioni alla competenza residuale-generale sono:

- a. materie rientranti nella competenza esclusiva statale, potestà regolamentare del governo, salvo delega alle regioni;
- b. disciplina e organizzazione delle funzioni di comuni province e città metropolitane direttamente attribuite alla potestà regolamentare di ciascun ente territoriale⁷.

Questa interpretazione porta alla conclusione che la costituzione riconosce

n) norme generali sull'istruzione;

o) previdenza sociale;

p) legislazione elettorale, organi di governo e funzioni fondamentali di Comuni, Province e Città metropolitane;

q) dogane, protezione dei confini nazionali e profilassi internazionale;

r) pesi, misure e determinazione del tempo; coordinamento informativo statistico e informatico dei dati dell'amministrazione statale, regionale e locale; opere dell'ingegno;

s) tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali.

Sono materie di legislazione concorrente quelle relative a: rapporti internazionali e con l'Unione europea delle Regioni; commercio con l'estero; tutela e sicurezza del lavoro; istruzione, salva l'autonomia delle istituzioni scolastiche e con esclusione della istruzione e della formazione professionale; professioni; ricerca scientifica e tecnologica e sostegno all'innovazione per i settori produttivi; tutela della salute; alimentazione; ordinamento sportivo; protezione civile; governo del territorio; porti e aeroporti civili; grandi reti di trasporto e di navigazione; ordinamento della comunicazione; produzione, trasporto e distribuzione nazionale dell'energia; previdenza complementare e integrativa; coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; valorizzazione dei beni culturali e ambientali e promozione e organizzazione di attività culturali; casse di risparmio, casse rurali, aziende di credito a carattere regionale; enti di credito fondiario e agrario a carattere regionale.

Nelle materie di legislazione concorrente spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato.

Spetta alle Regioni la potestà legislativa in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato

⁶ Corte costituzionale 313/2003: “questa corte, nell’ordinanza n.87 del 2002, ha già affermato che la modifica del secondo comma dell’art.121 della Costituzione, operata dalla legge costituzionale 22 novembre 1999, n.1 sopprimendo do testo costituzionale originario l’indicazione della potestà regolamentare quale competenza del Consiglio regionale, ha l’effetto di eliminare la relativa riserva di competenza, consentendo alla regione una diversa scelta organizzativa. Questa affermazione deve essere qui confermata, con la precisazione che – stante la sua attinenza ai rapporti tra gli organi costituzionali della regione – tale scelta non può che essere contenuta in una disposizione dello statuto regionale, modificativa di quello attualmente vigente, con la conseguenza che, nel frattempo, vale la distribuzione delle competenze normative già stabilite nello statuto medesimo, di per se incompatibile con il nuovo art 121 della costituzione”..pertanto “(...) è necessario escludere che la modifica che il nuovo secondo comma dell’art 121 della Costituzione ha apportato al precedente, tacendo circa la spettanza attuale del potere regolamentare, possa essere interpretato altro che, per l’appunto, come vuoto di normazione che spetta alla regione colmare nell’esercizio della propria autonomia statutaria. In sintesi, nel silenzio della costituzione, in presenza di una pluralità di possibili soluzioni organizzative del potere regolamentare regionale e per il rispetto dell’autonomia statutaria regionale, la tesi che l’articolo 12, secondo comma, della costituzione abbia attribuito a tale potere della giunta regionale (sia tale attribuzione assoluta o derogabile dai nuovi statuti) deve essere respinta”.

⁷ La l. 131/2003 ha interpretato tale disposizione costituzionale nel senso di riferirla (art. 2, 1) anche alle funzioni fondamentali “ (...) essenziali (...) per il soddisfacimento dei bisogni primari delle comunità di riferimento ...”

direttamente il regolamento degli enti territoriali⁸, per gli ambiti di loro competenza, dando al regolamento stesso un significato notevolmente differente da quello che aveva prima del 2001. Il regolamento dovrà sottostare alla disposizione legislativa che lo ha previsto, ma questa a sua volta dovrà rispettare il riparto delle competenze disegnato dalla legge costituzionale.

In particolare, al fondamento costituzionale generale dell'art 117 sesto comma è possibile aggiungere un fondamento legislativo specifico della potestà regolamentare, ma sarà solo un fondamento ulteriore, in quanto la potestà regolamentare, in linea teorica non necessita più di una precisa disposizione legislativa in tutti quei casi in cui non sia una specifica riserva di legge a richiederlo, per effetto della nuova formulazione costituzionale⁹. Questa osservazione non è applicabile ai regolamenti comunali e provinciali, essi non possono derogare alle leggi statali e regionali sulle materie loro attribuite¹⁰. Il principio di legalità nel suo senso formale non è toccato dall'art.117 sesto comma della costituzione.

Altro concetto da analizzare dell'art. 23 è quello di *prestazione patrimoniale imposta*, secondo la giurisprudenza è "imposta" la prestazione stabilita in via obbligatoria da un atto di autorità, a carico di un privato, senza che la sua volontà vi abbia concorso¹¹; ovviamente la fonte dell'obbligazione del privato deve essere la legge o un provvedimento amministrativo. Togliendo così ogni dubbio sull'applicabilità della riserva di legge sancita dall'art 23 stesso e sopra ampiamente discussa.

Ritornando al concetto di imposta, va specificato come esso non coincida con quello di tributo. Infatti, la natura dell'imposta può non essere tributaria, sussiste il requisito della coattività dalla legge o dai provvedimenti amministrativi, ma non la caratteristica di prestazione tributaria. Si può dunque pensare al tributo come una sottofamiglia contenuta nell' "imposta".

Un secondo articolo che disciplina il tributo, e che analizziamo, è **l'articolo 53: tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.**

L' art 53 afferma due principi fondamentali del sistema contributivo italiano:

⁸ LUPU, *Nel nuovo titolo V il fondamento costituzionale della potestà regolamentare del governo?*, www.forumcostituzionale.it

⁹ L. ANTONINI, *L'art. 23 Cost. e l'art. 116, 6° co., Cost.*, Commentario alla Costituzione,

¹⁰ A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano 2005, p 189

¹¹ G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, 2012

legittimità costituzionale e capacità contributiva.

Il primo principio attesta la legittimità del tributo e reciprocamente la *doverosità* della contribuzione, della partecipazione dei privati alle pubbliche spese. Emerge anche il principio di *universalità* del tributo, sancito dal termine “tutti” che, in armonia con il principio di uguaglianza menzionato nell’art. 3 Cost., deve interessare tutti i soggetti qualora ne ricorrano i presupposti, senza discriminazioni, distinzioni o privilegi di sorta.

Saranno tenuti a concorrere alle spese pubbliche tutti coloro che hanno un contatto con lo stato italiano, quindi tutti i cittadini residenti in Itali, i cittadini italiani, ma anche tutti gli stranieri che producono un reddito sul territorio dello stato italiano.

Il secondo principio, quella della capacità contributiva, asserisce che il contribuente ha l’obbligo della contribuzione se dimostra di essere idoneo, sotto il profilo economico, alla contribuzione medesima. Non vi può essere obbligo di contribuzione se manca del tutto la capacità economica del soggetto.

La duplice funzione dell’art. 53 pare chiara: una *funzione solidaristica* dove tutti sono chiamati a concorrere alle spese pubbliche, indipendentemente dalla fruizione o meno di un servizio, necessarie al mantenimento e al progresso dell’intera comunità in base alla forza economica del singolo; ma anche una *funzione garantista* obbligando al versamento del tributo solo i soggetti che hanno una effettiva capacità di contribuzione, nei limiti e nella misura della stessa¹².

Il criterio solidaristico è rafforzato dal secondo comma dell’art 53 che tratta il criterio di progressività ossia che il prelievo deve essere commisurato alle ricchezze di un soggetto; maggiore ricchezza equivale a maggiore prelievo.

Abbiamo citato, a inizio capitolo, l’art 3 Cost. esso è a doppio filo legato all’art 53 perché fissa il principio generale di uguaglianza al primo comma, ma, al secondo specifica che spetta alla Repubblica “rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che, limitando di fatto la libertà e l’uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana”. Lo Stato non deve limitarsi a garantire l’uguaglianza formale del cittadino davanti alla legge ma deve fare ben oltre, deve assicurare l’uguaglianza sostanziale dei cittadini stessi livellando gli squilibri sociali causati da situazioni sperequate di partenza. Il criterio della progressività aggiunge al

¹² G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto privato*, 2003

compito contributivo del sistema fiscale, anche il compito redistributivo delle ricchezze tra i cittadini.

L'art 53 e l'art 3 non sono una fotocopia¹³. Il principio di uguaglianza, fondamento e sostanza dell'idea di giustizia, impone che debbano essere trattati in modo paritario tutti coloro che appartengono alla stessa categoria: ma come si individuano le categorie? cioè cosa crea "identità" e cosa crea "differenza"? quale è il giusto metodo di riparto? Anche il metodo a "chi tocca, tocca" è un metodo ma è palesemente iniquo! il criterio deve rifarsi a una più rigorosa giustizia "distributiva" (perequativa). La risposta pressoché universale, in tema di uguaglianza tributaria è che : a ciascuno deve essere dato un trattamento conforme alla sua capacità economica o tributaria. Tale capacità è il metro misuratore della uguaglianza tributaria. Ergo non può esistere uguaglianza senza un limite determinato dalla capacità contributiva.

Il limite deve ovviamente essere un limite minimo, ma esso crea a sua volta un limite massimo, ossia un tetto alla misura del prelievo del reddito, varcato il quale il prelievo stesso assume conformazione confiscatoria perché va ad intaccare la porzione di ricchezza costituente il minimo vitale. E questo esula da un problema di diritto ma è una conseguenza logica.

La capacità contributiva è una ricchezza in denaro disponibile di volta in volta . Non possiede capacità contributiva chi possiede mezzi appena sufficienti per sopravvivere (tutela del minimo vitale), e di conseguenza manca di tale capacità chi è totalmente carente di mezzi. Il possesso di mezzi economici idonei a rendere il soggetto "contributivamente capace" assurge così a presupposto assoluto della capacità contributiva. I fattori che possono essere definiti presupposti assoluti di capacità contributiva sono due. Il primo fattore è qualsiasi imposta abbia a sua "situazione base" un indice di forza economica consistente in denaro o ricchezze non monetarie ma facilmente traducibili, dal contribuente, in denaro grazie agli atti di scambio del mercato.

Il secondo fattore consiste nella "imputabilità" dell'indice al contribuente, designato dalla legge. Di per sé l'indice di ricchezza nella sua pura oggettività è fatto neutrale

¹³ G. FALSITTA, *Storia veridica, in base ai lavori preparatori, della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, Rivista di dir. Trib. 2009 p.97, cui si rinvia per una accurata analisi storica delle origini dell'art. 53 fin dai lavori preparatori della Consulta.

di idoneità soggettiva alla contribuzione, è l'imputabilità che, in base alla legge, eleva il soggetto passivo a rango di contribuente.

L'art. 53 è preceduto dall'art. 52¹⁴, che codifica quel dovere che i nostri scrittori ottocenteschi chiamavano "obbligo delle milizia", ovviamente subordinando la chiamata ad assolvere quell'obbligo al previo accertamento della capacità fisica e psichica del chiamato (è da sempre parso assurdo chiedere il servizio militare a un sordomuto o al paralitico o al cieco...). Si può, pertanto, ritenere che quel è assurdo per la milizia lo sarebbe per le contribuzioni fiscali, la pretesa di imporre obbligazioni pecuniarie a chi manca dei mezzi economici occorrenti per adempierle sarebbe una follia.

Questo breve quadro su alcuni articoli della Costituzione ci da subito l'idea come il sistema tributario, in Italia, sia sempre stato un argomento di primaria importanza tanto da meritare una rigida cornice nella fonte principale dell'ordinamento giuridico italiano.

2. La riforma del titolo V: l'autonomia finanziaria e tributaria degli enti locali.

La riforma della costituzione, avvenuta con la legge costituzionale n.3 del 2001¹⁵, ha posto le basi per la definizione della moderna dimensione del principio autonomistico locale.

I principali cambiamenti riguardano¹⁶:

- I. l'art 5¹⁷ che riconosce le autonomie locali;
- II. l'art 114¹⁸ con il primo e secondo comma che contengono il rimando agli

¹⁴. Art. 52 Cost. "La difesa della Patria è sacro dovere del cittadino. Il servizio militare è obbligatorio nei limiti e modi stabiliti dalla legge. Il suo adempimento non pregiudica la posizione di lavoro del cittadino, né l'esercizio dei diritti politici. L'ordinamento delle Forze armate si informa allo spirito democratico della Repubblica".

¹⁵ La legge costituzionale del 18 ottobre 2001 n.3

¹⁶ S.USAI, *L'autonomia locale nella Costituzione*, Comuni d' Italia, 2009 p.16

¹⁷ Art. 5 Cost. "La Repubblica, una e indivisibile, riconosce e promuove le autonomie locali; attua nei servizi che dipendono dallo Stato il più ampio decentramento amministrativo; adegua i principi ed i metodi della sua legislazione alle esigenze dell'autonomia e del decentramento"

¹⁸ Art. 114 Cost "La Repubblica è costituita dai Comuni, dalle Province, dalle Città metropolitane, dalle Regioni e dallo Stato".

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni sono enti autonomi con propri statuti, poteri e funzioni secondo i principi fissati dalla Costituzione.

Roma è la capitale della Repubblica. La legge dello Stato disciplina il suo ordinamento.

Il testo originario era il seguente: Art. 114 «La Repubblica si riparte in Regioni, Province e Comuni».

statuti locali soggetti ai principi fissati dalla Costituzione, secondo una puntualizzazione che ha riflessi importanti in tema di definizione del livello in cui si possono allocare come fonti del diritto;

- III. l'art 117¹⁹ che al sesto comma precisa che anche i comuni hanno un proprio potere di dettare una disciplina dettagliata nella sfera "dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite";
- IV. gli artt 118 e 119 che ribadiscono il decentramento territoriale delle funzioni amministrative e dell'autonomia finanziaria; quest'ultimo è quello che tratteremo in maniera più dettagliata.

Qui è indispensabile una piccola presentazione, sotto il profilo storico-politico, degli eventi per arrivare allo stato attuale delle cose.

Il processo di attualizzazione del federalismo fiscale in Italia ha origini recenti in termini assoluti (40 anni) ma lontanissime se si pensa che sarebbe dovuta essere una riforma.

Partendo dal principio che la nostra Carta Costituzionale disegnava un'organizzazione dello Stato caratterizzata da una importante autonomia regionale, il cammino per il conferimento di maggiori poteri alle regioni è stato lento e pieno di frenate.

Innanzitutto va detto che la creazione, tramite l'art 116 della Costituzione, delle prime quattro regioni a statuto speciale per cause politiche e controversie internazionali e di una quinta in un successivo momento ha portato non poche resistenze da parte delle regioni a statuto ordinario, che hanno via via ottenuto un decentramento amministrativo sempre più marcato (federalismo amministrativo o federalismo fiscale a Costituzione invariata).

Tale federalismo (inteso come processo di regionalizzazione) a costituzione invariata è segnato, comunemente, da tre momenti: il primo con la legge 281 del 1970 che prevede l'attuazione delle regioni e successivi decreti legislativi del 1972; il secondo con il d.p.r. 616 del 1977; il terzo con la l. 59/1997 e successivi decreti attuativi.

Va sottolineato che con la legge del 1997 non c'è un conferimento di funzioni diretto ma si stabiliscono solamente i principi direttivi a livello nazionale che saranno posti in

¹⁹ Vedi nota n.4. Nel testo preriforma l'art. 117, dopo l'elencazione delle materie di competenza dello Stato, si chiudeva con la possibilità per le regioni delle regioni di legiferare, "le leggi della Repubblica possono demandare alla regione il potere di emanare norme per la loro attuazione"

essere dai successivi decreti delegati (il più importante il d.p.r. 112 del 1998), leggi regionali per il conferimento di funzioni agli enti locali e dai decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri, destinati a trasferire e ripartire le risorse necessarie all'espletamento delle funzioni assegnate a livello decentrato, alleggerendo le strutture centrali. Contemporaneamente i decreti governativi dovevano riorganizzare le funzioni interessate dai trasferimenti, secondo i principi di *sussidiarietà, funzionalità e responsabilità*. La sussidiarietà intesa sia in senso verticale che orizzontale, la funzionalità era data da criteri di economicità adeguatezza e differenziazione, e la responsabilità voleva vedere assegnati all'ente affidatario delle funzioni anche i mezzi adatti allo svolgimento. Questo implicava un processo di riforma e delegificazione dell'intero apparato statale.

L'ultimo e successivo passo fu la legge n.33 del 1999 "Disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale"; la quale all'art. 10 conferiva delega al Governo per emanare decreti legislativi sul federalismo fiscale secondo 16 criteri direttivi. Tra i quali uno prevedeva la soppressione di molti trasferimenti erariali alle Regioni a Statuto ordinario e la loro sostituzione con l'aumento delle quote di partecipazione regionale all'irpef, alle accise sulla benzina e all'iva; tale periodo transitorio doveva durare tre anni ed essere attentamente monitorato per una valutazione degli effetti.

Il processo di introduzione al federalismo si configurava arduo a Costituzione invariata, ma qualcosa stava cambiando, già nel 1997 con la legge n.1 si modificava l'organizzazione delle Regioni e si conferiva a loro un maggiore potere in campo elettorale, e nei temi di ineleggibilità e incompatibilità di carica di Presidente e consiglieri. Ma, la vera svolta la segna la legge n.3 del 21 ottobre 2001, che ha modificato il titolo V della Costituzione, con l'intenzione di dare davvero un'impronta federale allo Stato italiano, innovando la ripartizione dei poteri fra Stato, Regioni ed Enti Locali, e segnando le linee guida di un nuovo sistema fiscale.

L'articolo costituzionale che maggiormente esprime la volontà di uno Stato e una Costituzione italiana federalista è certamente l'art.114²⁰.

Così formulato precedentemente al 2001: "la Repubblica si riparte in Regioni,

²⁰ G. VEZZOSO, *Il federalismo fiscale: dalle innovazioni costituzionali del 2001 al disegno calderoli*, Dir. E pratica tributaria, 2008, p855

Province e Comuni” e precisava che le Regioni erano costituite in enti autonomi con propri poteri e funzioni secondo i principi fissati dalla Costituzione. Successivamente, al comma primo riporta: “la Repubblica è costituita dai Comuni, dalle Province, dalle Città Metropolitane, dalle Regioni e dallo Stato.” Da cui si evince una differenza tra Stato e Repubblica, lo Stato ne diventa una componente con pari dignità , almeno a prima vista, con le Regioni e gli Enti Locali.

Le Regioni, però, rispetto agli altri Enti Locali acquisiscono una posizione di preminenza in quanto concorrono con lo Stato alla funzione legislativa, mentre gli altri svolgono per lo più funzioni amministrative, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza (art.118, primo comma). L’art 117, ultimo comma, da inoltre alle Regioni la facoltà di stringere accordi con enti territoriali interni ad altri Stati; senza contare che secondo l’art. 138, comma 2 della Costituzione cinque Consigli regionali possono chiedere di sottoporre a referendum eventuali leggi di revisione costituzionale²¹ .

L’art .117 disciplina anche la suddivisione della competenza legislativa fra Stato e Regione, nella prima formulazione le Regioni avevano facoltà di emanare norme legislative “nei limiti dei principi fondamentali stabiliti dalla legge dello Stato, sempre ché le stesse non siano in contrasto con l’interesse nazionale e con quello delle altre Regioni”. Di seguito poi le materie attribuite alla competenza Regionale con il limite suddetto. Profondamente rinnovato si presenta l’impianto della nuovo articolo 117 a partire dalle competenze. Alcune materie elencate nel 2° comma, sono riservate alla competenza esclusiva dello Stato, con possibilità di delega alle Regioni della potestà regolamentare (5° comma); per altre enunciate nel 3° comma dell’art. 117, vige il principio della “legislazione concorrente”, nel senso che lo Stato definisce i principi fondamentali di indirizzo, e le Regioni emanano le leggi di attuazione; per finire il 4° comma permette di individuare la categoria delle materie “residuali”, che essendo non espressamente né riservate alla legge dello Stato né menzionate tra le materie concorrenti, rientrerebbero nella competenza esclusiva delle Regioni. Scompare completamente il cenno al fatto che la legge regionale non deve contrastare con l’interesse nazionale e con quello di altre Regioni.

²¹ Secondo B. Caravita questa partecipazione al processo di revisione costituzionale è un importante elemento che qualifica come federale la nuova organizzazione italiana. B. CARAVITA , *Lineamenti di diritto costituzionale federale e regionale*, 2009

Questo rapido inquadramento lascia intendere la poca chiarezza dei limiti delle varie competenze tra le varie figure ed infatti più volte è dovuta intervenire la corte costituzionale. Una delle sentenze più significative è la n. 303/2003²² dove si chiarisce che la mancata inclusione di una materia tra quelle citate nei commi 2° e 3° dell'art 117, non dà come conseguenza diretta che essa sia di competenza delle Regioni²³. La Corte prende forza dal fatto che l'art 118 della Costituzione consente "un'interpretazione dinamica del principio di sussidiarietà", che può giustificare l'attribuzione di funzioni amministrative al livello di governo più adeguato a svolgerle, e che a questo livello va perciò attribuito anche il potere di emanare le leggi in cui le disposizioni amministrative devono trovare la base. Questa nuova tracciatura delle competenze è tutt'altro che chiara, e tale da far sorgere incertezze interpretative e conflitti tra Stato e Regioni²⁴.

In un clima di siffatta incertezza dobbiamo ora cercare di delineare i tratti fondamentali del sistema fiscale italiano prefigurato dal nuovo titolo V, anche con l'aiuto degli interventi della giurisprudenza e della dottrina in merito alle problematiche che via via sono sorte.

Partiamo dal testo originario dell'art. 119: "le Regioni hanno autonomia finanziaria nelle forme e nei limiti stabiliti dalle leggi della Repubblica", queste ultime coordinavano la finanza dello Stato delle Province e dei Comuni. L'articolo riportava inoltre che alle Regioni sono attribuiti tributi propri e quote di tributi erariali, in relazione ai loro bisogni per le spese necessarie all'adempimento delle loro funzioni normali, lo Stato poteva inoltre assegnare alle regioni contributi speciali per scopi determinati, e in particolare per valorizzare il mezzogiorno e le isole.

Si sottoponeva dunque l'autonomia finanziaria ad uno stretto coordinamento da

²² Sentenza n. 303 del 25 settembre- 1 ottobre 2003, regione Marche e altri c. Pres. C.M.

²³ A. MORRONE, *La corte costituzionale riscrive il titolo V?*, in Forum di Quaderni costituzionali, 8 ottobre 2003; è solo uno dei numerosi commenti alla sentenza sopra citata

²⁴ Le lacune del sistema, descritte sinteticamente, sono anche causate dal fatto che la riforma costituzionale fu emanata frettolosamente alla fine della legislatura, influenzata dalle pressioni e preoccupazioni elettorali. Nella legislatura successiva fu fatto un tentativo di modificare e completare il nuovo sistema costituzionale con l'approvazione di riforma costituzionale più completa, anche se criticabile sotto diversi aspetti. La proposta prevedeva un modello di federalismo asimmetrico per i casi di legislazione esclusiva e concorrente, con una spartizione dei ruoli per i due rami del parlamento: la camera dei deputati, per l'espressione dell'interesse generale e il senato federale per gli interessi generali. Le materie di competenza esclusiva statale era designata la camera dei deputati, mentre il senato federale proponeva le eventuali modifiche. La situazione si ribaltava nelle materie a legislazione concorrente dove il capofila sarebbe dovuto essere il senato federale. In caso di legge regionale che ledeva l'interesse nazionale della repubblica era previsto un procedimento particolare. Come noto la legge passo ma a maggioranza qualificata e in sede di approvazione referendaria fu bocciata.

parte del potere centrale in armonia con le altre finanze regionali, provinciali e locali. Restava da definire quale fossero le funzioni normali²⁵ e quale fosse la misura atta a soddisfarle. Un livello di finanziamento troppo alto rispetto alla spesa sarebbe stato illegittimo, ma sarebbe servito un elenco di quali fossero i fabbisogni standard e quindi finanziati dai trasferimenti e quali no. Ciò non è mai avvenuto²⁶.

La nuova formulazione dell'art. 119 non può rispettare la traccia del vecchio articolo, come logica conseguenza del fatto che il 117 già attribuisce alle regioni notevoli poteri (seppur ofuscatamente)²⁷. L'autonomia finanziaria, non è più solo tale ma è autonomia di entrata e di spesa ed è riconosciuta anche a Province Comuni e Città metropolitane. Il vecchio testo parlava di "tributi propri" e quote di "tributi erariali attribuiti" alle Regioni, invece in testo del 2001 afferma che Regioni ed Enti locali "stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri.". La forma di coordinamento, tra i vari enti, riguardo l'attività impositiva si deve svolgere "in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario" (art 119, 2° comma)²⁸. Le funzioni normali diventano le "funzioni pubbliche attribuite" agli enti territoriali, che vengono finanziate con le partecipazioni e le entrate derivate dai tributi propri (4° comma), tali entrate devono consentire la copertura della cifra. Il 5° comma invece integra dicendo che lo Stato può destinare risorse aggiuntive per il raggiungimento di scopi diversi dal "normale esercizio" delle funzioni dei vari enti. Seppure formulata diversamente permangono i dubbi che c'erano anche nel vecchio 119, ossia : identificazione delle funzioni "normali", ed inoltre l'individuazione di un sistema idoneo a determinare il livello di spesa adeguato allo svolgimento delle funzione attribuite²⁹.

Incrociando l' art 119 con l'art. 117, che da funzione legislativa esclusiva allo Stato per quel che riguarda "il sistema tributario contabile dello Stato" (art 117,2° comma lett. e)) fa rientrare nella legislazione concorrente (comma 3°) il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, emerge che il mancato contrasto con

²⁵ Il riferimento alla normalità delle funzioni introduceva un limite al finanziamento delle spese regionali.

²⁶ La formulazione del vecchio articolo 119 avrebbe richiesto l'esplicitazione delle funzioni regionali con indicazione dei costi standard.

²⁷ sia in tema di legislazione esclusiva sia nelle materie concorrenti.

²⁸ Qui va osservato che nella nuova edizione i termini sono più vaghi

²⁹ Non vi è un richiamo alle funzioni normali ma si sostiene che le risorse derivanti dai tributi propri e partecipazioni consentono ai vari enti di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite, dove il termine "consentono" va interpretato, evidentemente, come devono consentire.

l'interesse nazionale non costituisce più la condizione di legittimità dei provvedimenti legislativi regionali. Quindi il sistema tributario dello Stato rientra nella legislazione esclusiva statale, mentre, per quel che riguarda il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, attribuito alla legislazione concorrente, lo Stato si dovrà limitare alla definizione dei principi fondamentali da seguire nella legislazione applicativa, affidata alle Regioni.

L'art 114 ha configurato una Repubblica policentrica facendo sì che il legislatore costituzionale del 2001 abbia dovuto individuare nuovi strumenti attraverso i quali i diversi livelli di governo potessero conseguire la propria autonomia finanziaria.

Se Comuni, Provincie, Città metropolitane, Regioni e Stato trovano direttamente dalla Costituzione la loro legittimazione è altresì vero che da essa trovano il fondamento della loro autonomia finanziaria.

Infatti, da una prima lettura del nuovo art 119 emerge immediatamente la differenza con il testo previgente che proclamava l'autonomia finanziaria solo per le Regioni “nelle forme e nei limiti stabiliti dalle leggi della Repubblica”. A oggi, invece, “l'autonomia finanziaria di entrata e di spesa” è estesa a tutti i livelli di governo sub statale, il che potrebbe portare a desumere che essa non necessiti di essere applicata attraverso una legge quadro statale o regionale. In ugual maniera essi dispongono di “risorse autonome” e “stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”. I suddetti principi vanno ricercati sia nel testo costituzionale (si pensi a quanto detto sopra con gli artt 23 e 53), sia nelle leggi Statali in materia di propria potestà esclusiva rappresentata dal proprio “sistema tributario e contabile” (art. 117, secondo comma, lett e)) ma soprattutto nelle leggi statali e regionali per quel che riguarda le materie di legislazione concorrente, costituite dalla “armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario” (art 117 comma 3).

La corretta interpretazione della norma ce la fornisce, come sempre più spesso accade, la Corte Costituzionale. Con la sentenza 37/2004 (cui hanno fatto seguito altre di medesimo parere³⁰) è stato spiegato come l'art. 119 non sia self-executive, ma necessiti dell'intervento del legislatore statale “il quale, al fine di coordinare

³⁰ Cfr. Corte Costituzionale 16/2004, 241/2004, 261/2004, 320/2004, 102/2008 sono solo alcuni esempi

l'insieme della finanza pubblica dovrà non solo fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi ma anche determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva rispettivamente di Stato, Regioni ed enti locali". Un disegno in cui, non essendo accettabile, "in materia tributaria ,una esplicazione di potestà regionali autonome in carenza della fondamentale legislazione di coordinamento dettata dal Parlamento nazionale, si deve ritenere preclusa alle regioni(...) la potestà di legiferare sui tributi esistenti, istituiti e regolati da leggi statali (...) così come "è tutt'ora spettante al legislatore statale la potestà di dettare norme modificative, anche nel dettaglio, della disciplina dei tributi locali esistenti".³¹

Per gli enti locali (sforniti di potere legislativo), a tale quesito la Corte associa l'intreccio che nasce tra la loro autonomia impositiva e la riserva di legge in materia di prestazioni personali e patrimoniali contenuta nell'art 23 della Costituzione.

Dal profilo tracciato emerge che il reale destinatario dell'art 119 finisce con essere il legislatore statale³² che dovrà emanare le disposizioni applicative, esercitando la *funzione di coordinamento* che gli spetta da una lettura combinata degli articoli 119 (al comma 2) e 117 (al comma 3). Tale funzione ha anche lo scopo di delimitare gli ambiti di competenza tributaria dei soggetti titolari dei vari livelli di governo. Infatti, la stessa Corte, con sentenza successiva, la 414/2004 ribadisce come i concetti di "armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica", si configurino non tanto come materie, ma come "competenza funzionale", in quanto esse non individuano propriamente oggetti, ma "peculiari e strategiche finalità in vista delle quali la potestà legislativa statale trova di volta in volta il proprio fondamento costituzionale".

Questa interpretazione del concetto di coordinamento di finanza pubblica unita ad altri obblighi di derivazione comunitaria, esempio il patto di stabilità interno e la normativa sugli aiuti di stato, ha come esito la compressione dell'autonomia finanziaria degli enti locali³³.

³¹ F. TRAMONTANA, *L'autonomia normativa degli enti locali*, COMUNI D'ITALIA 2/09 p.39

³² L'interpretazione dell'art 119 come norma programmatica è sposata anche da L. PALADIN, *Le fonti del diritto italiano*, Bologna, Il Mulino 1996

³³ Nel dossier *Aspetti di rilievo costituzionale del federalismo fiscale*, edito dai servizi studi del senato della repubblica e della camera dei deputati, nell'ottobre del 2008 (n.57/20), si citano come esempio di limitazione di derivazione comunitaria all'autonomia finanziaria degli enti locali le cause C-428/66 e C- 434/06. i giudici del Lussemburgo chiariscono che " l'autonomia fiscale degli enti territoriali sub-statali non deve avere carattere selettivo e che

L'interpretazione - chiarimento fornito dalla Corte costituzionale - è funzionale a una lettura intrecciata con altre norme costituzionali riguardanti le autonomie locali. Infatti, se è vero che al comma 3 dell'art 119 si elencano alcune delle risorse ordinarie degli enti sub statali (tributi ed entrate proprie, partecipazioni al gettito dei tributi erariali riferibili al loro territorio e fondo perequativo) che dovrebbero consentire il totale finanziamento delle funzioni pubbliche loro attribuite, è evidente come debbano essere coperte dallo stesso gruzzolo anche le funzioni elencate dall'art 117, comma 2, lettera *p*), e i compiti del 118.

Un impianto costituzionale così delineato pone il legislatore davanti a un bivio, da cui far nascere il nuovo federalismo fiscale da attuare. Le corrette risorse finanziarie si ottengono con la valorizzazione della potestà normativa tributaria o per mezzo del riparto del gettito?³⁴ O, altro, un saggio mix tra i due elementi che consentono il raggiungimento del vero obiettivo dichiarato dal legislatore ordinario, cioè “ sostituire gradualmente per tutti i livelli di governo, il criterio della spesa storica” “a favore del fabbisogno standard per il finanziamento dei livelli essenziali di cui all'art 117, secondo comma, lettera *m*) della Costituzione, e delle funzioni fondamentali di cui all'art 117, comma 2, lettera *p*) della Cost.”³⁵?

Non è necessario addentrarsi nel d.d.l. per trovare dei punti cardine sulla portata, anche lessicale, di alcune disposizioni contenute nel secondo comma dell'art 119. In particolare, l'analisi del testo “stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri”, riferito a Comuni Province Città metropolitane e Regioni, permette di stabilire sia alla norma costituzionale che al d.d.l. la loro portata reale. È chiaro come le azioni di “stabilire” e “applicare”, nel contesto analizzato non possano essere sinonimi. Se, con il termine applicare possiamo ritenerci nell'ambito della gestione del tributo, ossia di tutto quello che riguarda l'esecutività delle decisioni strategiche, sullo stabilire, invece, ci muoviamo all'interno delle decisioni strategiche ad ampio spettro di discrezionalità, non solo tecnica ma soprattutto politica. E in un ambiente in cui lo “stabilire” dovrebbe servire a garantire al soggetto in questione il raggiungimento dell'autosufficienza finanziaria, sarebbe semplice concludere che la capacità

L'importo dei trasferimenti finanziari tra i vari livelli di amministrazione non deve produrre compensazioni occulte”.

³⁴ Interrogativo che si pone G. BIZIOLI, *L'attuazione dell'art 119 Cost.: prime riflessioni sul c.d. federalismo fiscale*, in www.salviamolacostituzione.bg.it

³⁵ Così gli artt 1, comma 1, e 2, comma 2 lettera l del ddl 1117-A

decisoria si estenda a tutti gli elementi distintivi del tributo: base imponibile, soggetto passivo, aliquote sistema di deduzioni e detrazioni. Non è stato così in vigore del precedente testo dell'art 119, non è così adesso che l'art 119 è mutato ed è solo in parte applicabile. E molto probabilmente non sarà così nemmeno a decreti delegati attuativi del d.d.l. emanati³⁶.

La riserva di legge contenuta nell'art 23 Cost. (vedi sopra) e forse anche il precetto dell'art 53 (vedi sempre sopra) fanno sì, che agli enti locali, privi della potestà legislativa, sia preclusa in radice la possibilità di istituire nuovi tributi non previsti dalla legge, determinando, senza una previsione di legge, soggetti passivi, aliquote, basi imponibili etc.. Ad oggi questi elementi sono infatti stabiliti dalla legge statale e l'ente locale può modificarli solo in applicazione di un preciso disposto sancito dal legislatore ordinario.

Resta da ultimo, a completamento, l'analisi di "tributi ed entrate propri". La Corte ha più volte vacillato tra due metodi interpretativi: quello sistematico, in forza del quale il tributo proprio è quello "istituzionalmente destinato ad alimentare la finanza della regione nel cui territorio avviene il prelievo a carico della rispettiva comunità"³⁷, e quello letterale secondo cui il tributo proprio è frutto di una autonoma potestà impositiva dell'ente territoriale³⁸.

In un'ottica federalista l'interpretazione dovrebbe essere quella letterale, sia pur con gli effetti limitatori del precetti costituzionali degli articoli 23 e 53, indisponibili per gli enti locali.

Gli interventi della Corte sono stati determinanti e provvidenziali in attesa di una produzione normativa che andasse a colmare tutti vuoti e i dubbi interpretativi lasciati dalla nuova formula del titolo V. Un intervento che ha visto luce solo nel 2009 e che comunque, come vedremo in seguito, non sempre è riuscito a risolvere le situazioni di incertezza, anzi forse ne ha create di nuove.

I fatti dal 2001 a oggi hanno dimostrato quanto sia il peso degli art 23 e 53 rispetto al

³⁶ La Corte costituzionale ha sempre ribadito che l'autonomia tributaria degli enti locali è subordinata all'art 23 della Cost., sottolineando come l'ambito in cui può esplicarsi la loro potestà in materia tributaria "sia sempre necessariamente delimitato in forza della riserva di legge" (C. Cost. 37/2004). Diversi autori hanno cercato di confutare questa tesi sostenendo che una deliberazione assunta dalla massima autorità locale potesse assolvere allo spirito della riserva dell'art. 23 e all'antica massima *no taxation without representation*. (A. CARINCI, *I limiti della potestà regolamentare degli enti locali in materia tributaria al vaglio della corte costituzionale*, Riv. Di Dir. Trib. 1998, II)

³⁷ Corte Cost 138/99

³⁸ Corte Cost 37/04

tentativi di autonomia fiscale sancita dal 119 e collegati, nessuna legge e decreto attuativo ha veramente dato potere agli enti locali, anzi spesso si è assistito a dei notevoli passi indietro con l'effettivo accentramento anche dei tributi che erano veramente federalisti l'esempio principe l'I.C.I. oggi passata ad I.M.U..

3. La fiscalità degli enti locali nella legge delega 42/2009

Le incertezze interpretative e le conflittualità fra istituzioni comportavano una crescente pressione per un intervento legislativo chiarificatore. Nella primavera del 2007, il governo allora in carica (Prodi) presentò in Consiglio dei Ministri un nuovo disegno di legge delega volto all'attuazione del federalismo fiscale. Il progetto, noto con il nome di "Giarda bis", fu approvato dal Consiglio, ma con significativi dissensi, e, sia per le critiche immediatamente ricevute che per il tempestoso clima politico, fu sostanzialmente abbandonato. La realizzazione del federalismo fiscale fu però proclamata un impegno prioritario per tutti gli schieramenti maggiori che si sfidarono nelle elezioni del 2008. In effetti nell'agosto dello stesso anno prende forma il primo "progetto Calderoli" (nome del ministro proponente) che in parte recepisce il "Giarda bis". Le discussioni in aula hanno modificato parzialmente quello che era il progetto iniziale che comunque ha mantenuto intatte le parti salienti ed è stato definitivamente approvato con la legge delega 5 maggio 2009 n.42.

Il tributarista che si appropria all'esame del testo del d.l. n.42 /2009, viste le premesse e le questioni irrisolte del capitolo 2 rischia di restare piuttosto deluso. Molti dei punti interrogativi rimangono irrisolti, poiché il compito di dirimerli è rinviato ai decreti attuativi. In particolare, ci si aspettava, di capire quanto spazio sarebbe stato in concreto riservato all'autonomia tributaria degli enti territoriali al fine di valutare la qualità del decentramento imminente. Su questo punto centrale, la legge delega tace, limitandosi ad enunciare i principi in ordine ai quale è difficile avere da ridire salvo verificare le concrete possibilità applicative. Come al solito la corte Costituzionale ha fornito la cornice entro la quale il legislatore della delega è chiamato a operare ed è quella che abbiamo definito nel capitolo precedente, rafforzata da ulteriori interventi che comunque vanno nella stessa direzione.

Possiamo dunque iniziare con l'analisi del testo: "Il Governo è delegato ad adottare,

entro ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi aventi od oggetto l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, al fine di assicurare, attraverso la definizione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e la definizione della perequazione, l'autonomia finanziaria di comuni, province, città metropolitane e regioni" (art. 2, comma 1, L. 42/2009). Al fine di assolvere all'ulteriore precetto costituzionale, secondo il quale "L'esercizio della funzione legislativa non può essere delegato al Governo se non con determinazione di principi e criteri direttivi e soltanto per tempo limitato e per oggetti definiti", la Legge Delega ha individuato:

a) l'oggetto della futura azione governativa:

b) un limite temporale di esercizio della funzione legislativa da parte del Governo, individuata nel decorso del ventiquattresimo mese dall'entrata in vigore della L. 42/2009 e, dunque, al maggio 2011;

c) principi e criteri direttivi, specificati dall'art. 2, comma 2, L. 42/2009, che cita, in particolare, i seguenti:

- garanzia dell'autonomia finanziaria (di entrata e di spesa) e incremento della responsabilizzazione (a livello amministrativo, finanziario e contabile) di tutti i livelli di governo e, in special modo, di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni: a maggiori onori (leggasi risorse) vengono quindi collegati maggiori oneri (diretta responsabilità nella gestione e rendicontazione di tali risorse finanziarie, anche e soprattutto di fronte ai cittadini costituenti la comunità locale). Deve inoltre essere garantita una tendenziale corrispondenza tra autonomia impositiva e autonomia di gestione delle proprie risorse umane e strumentali da parte delle varie anime del settore pubblico, che va declinata anche nella forma di previsione di strumenti che consentano autonomia ai diversi livelli di governo nella gestione della contrattazione collettiva;

- collaborazione fra i vari livelli di governo e richiesta a tutte le amministrazioni pubbliche di fornire il proprio contributo al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica nazionale, anche in dipendenza dei vincoli che derivano all'Italia per effetto della sua adesione all'unione europea e della sottoscrizione di trattati internazionali: si tratta di una riproposizione, con altri termini, di quel dovere di coordinamento tra finanza regionale, statale, provinciale e comunale, che già si ritrovava nel testo

originario³⁹ dell'art. 119, Costituzione, ossia nella sua versione antecedente ai mutamenti apportati dalla Legge costituzione 3/2001, pur nel rispetto della ripartizione delle competenze legislative fra Stato e Regioni in tema di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario;

- razionalità e coerenza dei singoli tributi e del sistema tributario nel suo complesso, unitamente all'obiettivo di semplificazione di quest'ultimo e di minimizzazione degli adempimenti a carico dei contribuenti, trasparenza del prelievo, efficienza nell'amministrazione dei tributi e rispetto dei principi statutari di cui alla L. 212/2000: in questo caso, oltre a quello dell'unitarietà dello Stato, già in precedenza richiamato, viene affermato anche il principio della razionalizzazione del sistema tributario, a vantaggio dei cittadini anche nel senso di permettere la riduzione degli oneri di assolvimento dell'imposta loro richiesti dagli enti impositori;
- devono essere attribuiti strumenti e meccanismi di accertamento e di riscossione che assicurino modalità efficienti di accredito diretto o di riversamento automatico del riscosso agli enti locali, con previsione che i tributi erariali compartecipati abbiano integrale evidenza contabile nel bilancio dello Stato;
- collaborazione di Stato, Regioni, Province, Comuni e Città metropolitane nella repressione dei fenomeni elusivi ed evasivi, con previsione di stimoli al coinvolgimento delle autonomie locali (più vicine al territorio e, quindi, talvolta con disponibilità di informazioni preziose e ulteriori rispetto a quelle nelle mani dell'Amministrazione finanziaria nazionale) tramite incentivazioni anche di carattere economico: ne è un esempio quanto recentemente previsto dalla "Manovra estiva" del 2010, in base alla quale, al fine di rendere più efficace e "vicina" l'attività di accertamento delle imposte e dei contributi dovuti dai contribuenti, è disposta la compartecipazione dei Comuni all'emersione dei maggiori imponibili non dichiarati. Secondo la citata previsione, dunque, i Comuni partecipano all'attività di accertamento, anche con segnalazioni all'Agenzia delle Entrate e all'INPS di

³⁹ Art. 119 Cost. Pre-riforma 2001 "Le regioni hanno autonomia finanziaria nelle forme e nei limiti stabiliti dalle leggi della Repubblica, che le coordinano con la finanza dello Stato, delle province e dei comuni. Alle regioni sono attribuiti tributi propri e quote di tributi erariali, in relazione ai bisogni delle regioni per le spese necessarie ad adempiere le loro funzioni normali. Per provvedere a scopi determinati, e particolarmente per valorizzare il Mezzogiorno e le isole, lo Stato assegna per legge a singole regioni contributi speciali. La regione ha un proprio demanio e patrimonio, secondo le modalità stabilite con legge della Repubblica".

elementi in loro possesso, ulteriori rispetto a quelli risultanti dalle dichiarazioni fiscali e contributive, tali da permettere l'emersione di maggiori imponibili, mentre, dal canto suo, l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione dei Comuni le dichiarazioni fiscali e, prima di emettere avvisi di accertamento sintetico (ivi compreso quello basato sul redditometro), gli Uffici finanziari devono inviare una segnalazione al Comune di residenza fiscale del soggetto passivo, cui il Comune deve rispondere entro 60 giorni con l'indicazione di ogni elemento utile in suo possesso per meglio calibrare l'accertamento. A fronte di tale coinvolgimento, al comune è riconosciuto il 33% delle maggiori imposte statali, nonché il 33% delle sanzioni civili, relativamente ai maggiori imponibili accertati, alla cui emersione ha contribuito l'azione del Comune medesimo (art. 1, D.L. 203/2005): gli ammontari spettanti sono calcolati al netto delle somme dovute ad altri enti e all'unione Europea (art. 18, DL. 78/2010). A loro volta, le Regioni vanno lasciate libere di istituire a favore degli enti locali compartecipazioni al gettito dei tributi e delle compartecipazioni regionali;

- connessa a quanto sopra è anche la necessaria previsione di modalità di accesso alle banche dati e anagrafi tributarie da parte di ciascun ente impositore, sempre nel rispetto delle previsioni in materia di tutela della privacy;
- attribuzione di risorse proprie a Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, in funzione delle rispettive competenze e secondo i principi di territorialità, di solidarietà, di sussidiarietà, di differenziazione e di adeguatezza, richiamati dall'articolo 118 della Costituzione: tale previsione contiene anche un vincolo, nel senso che viene stabilito che le risorse di cui le autonomie locali sono dotate (anche a seguito di introduzione di nuovi tributi da parte delle stesse) debbono rivelarsi sufficienti al soddisfacimento del rispettivo fabbisogno finanziario, senza che, quindi, lo Stato debba ulteriormente intervenire con trasferimenti al fine di ripianare eventuali deficit di bilancio;
- quantificazione di costo e fabbisogno standard come base di computo: tali grandezze devono essere individuate come parametri di riferimento per la commisurazione dell'efficienza e dell'efficacia dell'azione amministrativa, cosicché la loro fissazione non rappresenta solo un indice del fabbisogno dell'azione pubblica a livello locale (elemento che, di per sé considerato, indurrebbe le amministrazioni locali a una sovrastima di costi e standard, al fine di ottenere maggiori risorse e,

dall'altro lato, lo Stato a sottostimare dette grandezze), ma anche e soprattutto un limite minimo di qualità del servizio offerto (elemento che controbilancia il precedente e dovrebbe porre, in capo agli amministratori locali, anche lo scrupolo circa il raggiungimento dei target qualitativi prefigurati nel "budget", pena la "punizione" da parte degli elettori con il prossimo voto amministrativo). Fondamentale, in tale contesto, è quindi l'esplicitazione degli obiettivi di servizio cui devono tendere le amministrazioni regionali e locali nell'esercizio delle proprie funzioni, che divengono parte di un progetto in cui, in definitiva, "più hai, più devi fare": proprio per questo un altro dei criteri direttivi cui deve essere informata la funzione legislativa delegata del governo è quella del superamento graduale, per tutti i livelli istituzionali, del criterio della spesa storica a favore del fabbisogno standard (in relazione al finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale e delle funzioni fondamentali), ovvero della perequazione della capacità fiscale per le altre funzioni. Corollario di tale prescrizione è quella secondo cui, da un lato, le amministrazioni locali devono agire con senso di responsabilità nell'imposizione di tributi propri e, dall'altro, quello per cui deve essere assicurata una tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio, sempre tenendo a mente che il fine ultimo è quello di avere una corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa;

- politiche di bilancio di Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni, che risultino in linea con le regole derivanti dall'applicazione del patto di stabilità e crescita: si tratta di un altro livello di controllo, da parte del centro sulla periferia, delle risorse spese a livello locale, almeno dal punto di vista quantitativo;

- obiettivo di armonizzazione dei bilanci pubblici, con la finalità ultima di giungere a un'uniformità (e, dunque, a una comparabilità) dei bilanci di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni:

non si deve tuttavia trattare di un'imposizione calata unicamente dall'alto, in quanto anche la Conferenza unificata⁴⁰ è chiamata a fornire il suo contributo nell'applicazione a livello locale di regole coerenti con quelli che disciplinano la

⁴⁰ "La Conferenza Stato-città ed autonomie locali è unificata per le materie ed i compiti di interesse comune delle regioni, delle province, dei comuni e delle comunità montane, con la Conferenza Stato-regioni" (art. 8, comma 1, D.Lgs. 281/1997)

redazione del bilancio dello Stato. La contabilizzazione, è precisato, deve avvenire in maniera tale che i flussi in entrata e in uscita a livello locale consentano di evidenziare il rispetto del patto di stabilità e crescita e Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni devono comunicare al Governo i propri bilanci preventivi e consuntivi entro un termine tassativo, a pena di sanzioni per il mancato rispetto della scadenza individuata: in tale contesto, viene prevista anche l'individuazione di regole comuni per la redazione dei bilanci consolidati delle Regioni e degli enti locali, dai quali possano in particolare desumersi le informazioni relative ai servizi esternalizzati (anche in questo caso, con previsione di sanzioni in caso di mancato rispetto di tale termine assegnato per la trasmissione dei bilanci in questione);

obbligo di pubblicazione in siti internet dei bilanci delle Regioni, delle Città metropolitane, delle Province e dei Comuni, in forma chiara e comprensibile, nella quale possano facilmente constatarsi, da parte del pubblico, le entrate e le spese pro capite, anche al fine di assicurare la trasparenza ed efficienza delle decisioni in materia finanziaria: anche in questo caso, la Conferenza unificata è tenuta a intervenire al fine dell'individuazione di modelli uniformi; garanzia del rispetto dei principi costituzionali della progressività del sistema tributario e della capacità contributiva ai fini del concorso alle spese pubbliche: si tratta di un'inevitabile conseguenza del fatto che l'art. 53, Costituzione⁴¹, torna inevitabilmente applicabile in un contesto di introduzione e previsione di nuovi tributi, anche se a livello locale e non statale. Anche per questo è espressamente stabilita la necessità di garantire che non vi sia alcuna doppia imposizione in dipendenza del medesimo presupposto tributario, previsione che viene derogata nel solo caso delle addizionali che siano espressamente contemplate dalla legge statale o regionale. Per altro verso, ove un determinato presupposto non sia già attratto a tassazione dalla legislazione nazionale, deve essere prevista la possibilità, per la legge regionale, sia di istituire tributi regionali e locali, sia di identificare l'autonomia concessa a Comuni, Province e Città metropolitane nel variare le aliquote o le agevolazioni riconosciute ai propri cittadini. In ogni caso, deve essere sancita l'impossibilità di agire su basi imponibili e/o aliquote dei tributi non del proprio livello di governo: se tali interventi sono

⁴¹Art. 53 della Cost. "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

Il sistema tributario è informato a criteri di progressività"

disposti dallo Stato, devono essere previste misure di compensazione (tramite modifica di aliquota o attribuzione di altri tributi) all'ente locale. In ogni caso, deve essere assicurata un'adeguata flessibilità fiscale nella definizione del sistema tributario locale;

previsione che con legge regionale possano adeguarsi le accise su benzina, gasolio e gas di petrolio liquefatto, ai fini sia residenziali che produttivi, il tutto, nel rispetto della normativa comunitaria e nei limiti stabiliti dalla legge statale;

- previsione di meccanismi premiali per i comportamenti virtuosi ed efficienti nell'esercizio della potestà tributaria, nella gestione finanziaria ed economica delle autonomie locali, con viceversa, fissazione di sanzioni per coloro che non rispettano gli standard minimi richiesti;
- riduzione dell'imposizione fiscale a livello statale, in dipendenza della maggior autonomia impositiva e funzionale assegnata alle amministrazioni locali, circostanza che permette l'eliminazione dal bilancio dello stato delle previsioni di spesa relative al finanziamento delle funzioni attribuite alle Regioni, Province, Città metropolitane e Comuni;
- individuazione, in conformità con il diritto comunitario, di forme di fiscalità di sviluppo, con particolare riguardo alla creazione di nuove attività di impresa nelle aree sottoutilizzate del territorio.

Quindi ciò detto che fine fa la finanza degli enti locali?

Il sistema previsto dalla legge n.42 (agli artt 12 e 13) per il finanziamento degli enti locali prevede (art.12 comma 1 lettera c)⁴², che sia la legge statale a individuare i tributi

⁴² Art. 12 D.lgs 42/2009

“1. I decreti legislativi di cui all'articolo 2, con riferimento al coordinamento ed all'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali, sono adottati secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

a) la legge statale individua i tributi propri dei comuni e delle province, anche in sostituzione o trasformazione di tributi già esistenti e anche attraverso l'attribuzione agli stessi comuni e province di tributi o parti di tributi già erariali; ne definisce presupposti, soggetti passivi e basi imponibili; stabilisce, garantendo una adeguata flessibilità, le aliquote di riferimento valide per tutto il territorio nazionale;

b) definizione delle modalità secondo cui le spese dei comuni relative alle funzioni fondamentali di cui all'articolo 11, comma 1, lettera a), numero 1), sono prioritariamente finanziate da una o più delle seguenti fonti: dal gettito derivante da una compartecipazione all'IVA, dal gettito derivante da una compartecipazione all'imposta sul reddito delle persone fisiche, dalla imposizione immobiliare, con esclusione della tassazione patrimoniale sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo secondo quanto previsto dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore della presente legge in materia di imposta comunale sugli immobili, ai sensi dell'articolo 1 del decreto-legge 27 maggio 2008, n. 93, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 luglio 2008, n. 126;

c) definizione delle modalità secondo cui le spese delle province relative alle funzioni fondamentali di cui all'articolo 11, comma 1, lettera a), numero 1), sono prioritariamente finanziate dal gettito derivante da tributi il cui presupposto è connesso al trasporto su gomma e dalla compartecipazione ad un tributo erariale;

d) disciplina di uno o più tributi propri comunali che, valorizzando l'autonomia tributaria, attribuisca all'ente la facoltà di stabilirli e applicarli in riferimento a particolari scopi quali la realizzazione di opere pubbliche e di investimenti

propri dei comuni e province, definendone i presupposti, i soggetti passivi e le basi imponibili alimentati da iva e irpef. La norma consente alla legge statale anche la possibilità di sostituire o trasformare tributi già esistenti e di attribuire agli altri enti tributi o parti di tributi erariali (addizionali).

Inoltre, sempre con la legge statale, è disciplinata l'emanazione di tributi di scopo da parte degli enti territoriali. Si tratta di tributi propri che attribuiscono all'ente la possibilità di stabilirli e applicarli con riferimento a particolari scopi quali la costruzione di opere pubbliche, gli investimenti pluriennali in opere sociali o il finanziamento di oneri derivanti da flussi turistici. Va però osservato che anche la regione nell'ambito dei propri poteri legislativi può con legge istituire nel territorio regionale di riferimento, nuovi tributi provinciali, comunali riferibili alle città metropolitane specificando gli ambiti di autonomia attribuiti agli enti ai sensi dell'articolo 12, comma 1 lett,g) con una differenza però, che la legge statale art. 12 comma 1 lett. a), può individuare i tributi locali (anche preesistenti , e anche nuovi tributi), mentre la legge regionale può istituire solo nuovi tributi⁴³ .

Poiché i tributi di scopo degli altri enti territoriali possono essere istituiti anche dalle regioni, si potrebbe pensare, in un futuro, a una dilatazione del principio che ne accresca l'autonomia finanziaria, in un assetto tendenzialmente elastico, nel quale la riserva di legge ex. art 23 potrebbe essere soddisfatta anche con la legge regionale (ipotesi a oggi sempre scartata).

Sul riparto dei fondi e sul funzionamento del fondo perequativo, l'art.13⁴⁴ comma 1

pluriennali nei servizi sociali ovvero il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana;

e) disciplina di uno o più tributi propri provinciali che, valorizzando l'autonomia tributaria, attribuisca all'ente la facoltà di stabilirli e applicarli in riferimento a particolari scopi istituzionali;

f) previsione di forme premiali per favorire unioni e fusioni tra comuni, anche attraverso l'incremento dell'autonomia impositiva o maggiori aliquote di compartecipazione ai tributi erariali;

g) previsione che le regioni, nell'ambito dei propri poteri legislativi in materia tributaria, possano istituire nuovi tributi dei comuni, delle province e delle città metropolitane nel proprio territorio, specificando gli ambiti di autonomia riconosciuti agli enti locali;

h) previsione che gli enti locali, entro i limiti fissati dalle leggi, possano disporre del potere di modificare le aliquote dei tributi loro attribuiti da tali leggi e di introdurre agevolazioni;

i) previsione che gli enti locali, nel rispetto delle normative di settore e delle delibere delle autorità di vigilanza, dispongano di piena autonomia nella fissazione delle tariffe per prestazioni o servizi offerti anche su richiesta di singoli cittadini;

l) previsione che la legge statale, nell'ambito della premialità ai comuni e alle province virtuosi, in sede di individuazione dei principi di coordinamento della finanza pubblica riconducibili al rispetto del patto di stabilità e crescita, non possa imporre vincoli alle politiche di bilancio degli enti locali per ciò che concerne la spesa in conto capitale limitatamente agli importi resi disponibili dalla regione di appartenenza dell'ente locale o da altri enti locali della medesima regione.”

⁴³ G.MARONGIU, *Difficoltà attuative per la realizzazione del federalismo fiscale* Corr. Trib. 2009 p 1823

⁴⁴ Art 13 del D.lgs. 42/2009

lettera a), prevede che, nel bilancio delle regioni, siano costituiti due fondi , uno a favore dei comuni e uno a favore delle province e città metropolitane. Questi sono alimentati da un fondo perequativo dello Stato nel quale sono versate risorse provenienti dalla fiscalità generale. Si evidenzia, in tal modo, il carattere verticale della perequazione per l'esercizio delle funzioni fondamentali, secondo criteri stabiliti dalle lettere c), d), e).

La legge delega configura il finanziamento distinguendo tra i diversi tipi di funzioni, li-

“1. I decreti legislativi di cui all'articolo 2, con riferimento all'entità e al riparto dei fondi perequativi per gli enti locali, sono adottati secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

a) istituzione nel bilancio delle regioni di due fondi, uno a favore dei comuni, l'altro a favore delle province e delle città metropolitane, alimentati da un fondo perequativo dello Stato alimentato dalla fiscalità generale con indicazione separata degli stanziamenti per le diverse tipologie di enti, a titolo di concorso per il finanziamento delle funzioni da loro svolte; la dimensione del fondo è determinata, per ciascun livello di governo, con riguardo all'esercizio delle funzioni fondamentali, in misura uguale alla differenza tra il totale dei fabbisogni standard per le medesime funzioni e il totale delle entrate standardizzate di applicazione generale spettanti ai comuni e alle province ai sensi dell'articolo 12, con esclusione dei tributi di cui al comma 1, lettere d) ed e), del medesimo articolo e dei contributi di cui all'articolo 16, tenendo conto dei principi previsti dall'articolo 2, comma 2, lettera m), numeri 1) e 2), relativamente al superamento del criterio della spesa storica;

b) definizione delle modalità con cui viene periodicamente aggiornata l'entità dei fondi di cui alla lettera a) e sono ridefinite le relative fonti di finanziamento;

c) la ripartizione del fondo perequativo tra i singoli enti, per la parte afferente alle funzioni fondamentali di cui all'articolo 11, comma 1, lettera a), numero 1), avviene in base a:

1) un indicatore di fabbisogno finanziario calcolato come differenza tra il valore standardizzato della spesa corrente al netto degli interessi e il valore standardizzato del gettito dei tributi ed entrate proprie di applicazione generale;

2) indicatori di fabbisogno di infrastrutture, in coerenza con la programmazione regionale di settore, per il finanziamento della spesa in conto capitale; tali indicatori tengono conto dell'entità dei finanziamenti dell'Unione europea di carattere infrastrutturale ricevuti dagli enti locali e del vincolo di addizionalità cui questi sono soggetti;

d) definizione delle modalità per cui la spesa corrente standardizzata è computata ai fini di cui alla lettera c) sulla base di una quota uniforme per abitante, corretta per tenere conto della diversità della spesa in relazione all'ampiezza demografica, alle caratteristiche territoriali, con particolare riferimento alla presenza di zone montane, alle caratteristiche demografiche, sociali e produttive dei diversi enti. Il peso delle caratteristiche individuali dei singoli enti nella determinazione del fabbisogno è determinato con tecniche statistiche, utilizzando i dati di spesa storica dei singoli enti, tenendo conto anche della spesa relativa a servizi esternalizzati o svolti in forma associata;

e) definizione delle modalità per cui le entrate considerate ai fini della standardizzazione per la ripartizione del fondo perequativo tra i singoli enti sono rappresentate dai tributi propri valutati ad aliquota standard;

f) definizione delle modalità in base alle quali, per le spese relative all'esercizio delle funzioni diverse da quelle fondamentali, il fondo perequativo per i comuni e quello per le province e le città metropolitane sono diretti a ridurre le differenze tra le capacità fiscali, tenendo conto, per gli enti con popolazione al di sotto di una soglia da individuare con i decreti legislativi di cui all'articolo 2, del fattore della dimensione demografica in relazione inversa alla dimensione demografica stessa e della loro partecipazione a forme associative;

g) definizione delle modalità per cui le regioni, sulla base di criteri stabiliti con accordi sanciti in sede di Conferenza unificata, e previa intesa con gli enti locali, possono, avendo come riferimento il complesso delle risorse assegnate dallo Stato a titolo di fondo perequativo ai comuni, alle province e alle città metropolitane inclusi nel territorio regionale, procedere a proprie valutazioni della spesa corrente standardizzata, sulla base dei criteri di cui alla lettera d), e delle entrate standardizzate, nonché a stime autonome dei fabbisogni di infrastrutture; in tal caso il riparto delle predette risorse è effettuato sulla base dei parametri definiti con le modalità di cui alla presente lettera;

h) i fondi ricevuti dalle regioni a titolo di fondo perequativo per i comuni e per le province e le città metropolitane del territorio sono trasferiti dalla regione agli enti di competenza entro venti giorni dal loro ricevimento. Le regioni, qualora non provvedano entro tale termine alla ridefinizione della spesa standardizzata e delle entrate standardizzate, e di conseguenza delle quote del fondo perequativo di competenza dei singoli enti locali secondo le modalità previste dalla lettera g), applicano comunque i criteri di riparto del fondo stabiliti dai decreti legislativi di cui all'articolo 2 della presente legge. La eventuale ridefinizione della spesa standardizzata e delle entrate standardizzate non può comportare ritardi nell'assegnazione delle risorse perequative agli enti locali. Nel caso in cui la regione non ottemperi alle disposizioni di cui alla presente lettera, lo Stato esercita il potere sostitutivo di cui all'articolo 120, secondo comma, della Costituzione, in base alle disposizioni di cui all'articolo 8 della legge 5 giugno 2003, n. 131.”

mitando, però, la copertura integrale alle sole funzioni fondamentali ai sensi della lettera p) dell'art 117, comma 2 della Costituzione⁴⁵. In base alla lettera f) il fondo è utilizzabile per finanziare anche funzioni non fondamentali; in tal caso però, le risorse tendono a ridurre le diversità tra le capacità fiscali per abitante nei diversi territori⁴⁶.

Anche per gli enti locali, il costo delle funzioni è stabilito sulla base di costi standard che tengono conto, con riferimento ai territori: dell'ampiezza demografica; delle caratteristiche territoriali, con attenzione alla presenza di zone montane; delle caratteristiche demografiche e produttive. Inoltre, la legge riconosce agli enti piena autonomia nella fissazione delle tariffe per prestazioni o servizi, offerti su richiesta anche dei singoli cittadini. Le spese degli enti sono classificate in tre gruppi: spese fondamentali riconducibili all' art 117 comma 3 lett. p) Cost., come ad esempio la raccolta dei rifiuti, il funzionamento degli organi di governo, per il quale è prevista una copertura totale dei costi; spese non fondamentali; spese speciali o cofinanziate con l'Unione Europea.

Il clima politico-sociale e la grande attesa di un federalismo fiscale italiano, ha portato ad una celere produzione-approvazione di un complesso normativo certamente condivisibile nei principi (semplificazione, autonomia finanziaria ,responsabilità) ma molto discutibile nei contenuti che dovrebbero attuare quei principi.

In primo luogo si può criticare l'eccessiva presenza dello Stato (compartecipazioni, addizionali, tributi delle regioni distribuzione dei proventi dei fondi...) che delinea un assetto istituzionale ambiguo. La presenza dello stato limita le regioni che non hanno una sostanziale capacità impositiva, e quindi ne alleggerisce le responsabilità⁴⁷, dando loro solo la tassa di scopo, mentre la tassa che meglio esprimerebbe l'autonomia del comuni e che rappresenta la meglio il federalismo⁴⁸, l'ICI è stata eliminata nello stesso anno 2009, pochi mesi dopo il D.l. 42.

In secondo luogo, la territorialità dell'imposta (attribuendo maggiore entrata al territorio con maggiore capacità fiscale), non rispetta il principio della redistribuzione del reddito e della progressività sanciti nell'art 53 della Costituzione. E questo potrebbe

⁴⁵ Funzioni per altro non ancora individuate, si rimanda a lettura di C. D'ARES e M. CAROFALO, *La difficile strada verso il federalismo*, Diritto e pratica amministrativa, 2010 n.11 p.10

⁴⁶ F. Puzzo, *Prime considerazioni*, in www.astrid.eu 2009

⁴⁷ Anche in conseguenza della riluttanza con la quale il legislatore delegante ha accettato che la riserva di legge dall' art. 23 Cost. possa essere rispettata anche attraverso l'emanazione di leggi regionali

⁴⁸ Così M. VITALE, *Un federalismo troppo contabile*, in il sole 24 ore del 15 maggio 2009

favorire il fenomeno di divisione tra nord e sud⁴⁹, lacerazioni che nel sistema sanitario sono già visibili.

In terzo luogo, non viene rispettata nei fatti la parità di importanza tra i vari enti come sancito dal 114 della Costituzione⁵⁰, perché le regioni e le province autonome continuano a godere di autonomia e benefici che gli altri non hanno, e non hanno più ragione di essere. Senza contare che sei livelli di governo sono troppi per la riuscita di un buon federalismo anche se fosse solo amministrativo⁵¹.

Oggettivamente troppe cose sono rimaste irrisolte e troppi nodi sono ancora da sciogliere, ma c'è chi si è spinto oltre e ha ipotizzato una incostituzionalità del D.I. per “difetto di deleghe”, troppe cose non sono definite nell'oggetto e un numero eccessivo di decisioni sono rinviate al governo ma questa è un'altra tesi.

⁴⁹ Dal momento che spingerà i più deboli che hanno bisogno di maggiori servizi a spostarsi da un territorio all'altro.

⁵⁰ Benché costitutivi della Repubblica in egual misura.

⁵¹ R. PEREZ, *La legge delega sul federalismo fiscale*, *Giornale di diritto amministrativo* 2009, p.809

II. IL D.Lgs. 23 del 14 marzo 2011
- IL c.d. FEDERALISMO MUNICIPALE -

1. Lo stato di attuazione della Legge Delega 42/2009 in materia di fiscalità locale : il D.Lgs. 23/2011

La legge n.42/2009 “Delega al governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell’art. 119 della Costituzione”, ha conferito al governo il compito di dare attuazione al c.d. federalismo fiscale a mezzo di diversi decreti.

A seguito di un parere espresso dalla commissione parlamentare per l’attuazione del federalismo fiscale sono stati emanati i seguenti decreti legislativi:

- ✓ Decreto legislativo 28 maggio 2010, n .85, attribuzione a comuni, province, città metropolitane e regioni di un proprio patrimonio, in attuazione dell’ art 19 della legge 42/2009, c.d. **FEDERALISMO DEMANIALE⁵²**;
- ✓ Decreto legislativo 17 settembre 2010 n.156, disposizioni recanti l’attuazione dell’art. 24 della legge 42/2009 in materia di ordinamento transitorio di Roma Capitale.;
- ✓ Decreto legislativo 26 novembre 2010 n.216 disposizioni in materia di **determinazione dei costi e fabbisogni standard di comuni province e città metropolitane**
- ✓ Decreto legislativo 14 marzo 2011 n.23 disposizioni in materia di **FEDERALISMO MUNICIPALE** ;
- ✓ 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 fabbisogno standard del settore sanitario;**
- ✓ 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’art 16 della legge 42/2009;
- ✓ decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, **disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni e degli enti locali e dei loro organismi** a norma degli articoli 1 e 2 della legge 42/2009;

⁵² Commentato ampiamente in *Giornale di diritto amministrativo* 2010 n.12

- ✓ decreto legislativo 6 settembre 2011, n.149, **meccanismi sanzionatori e premiali relativi a regioni, province e comuni.**

Il decreto che ci riguarda più direttamente è il n.23/2011 che ha alle sue spalle una storia. La Commissione bicamerale lo avrebbe dovuto approvare il 3 marzo 2011 ma la votazione finale terminò in un pareggio (15 a 15), e il parere della maggioranza sul decreto fu respinto. Lo stesso giorno il Consiglio dei ministri emanò un nuovo decreto tenendo in considerazione le osservazioni dell' Associazione nazionale comuni d'Italia, e questo venne approvato dalla Commissione⁵³.

Sul decreto si possono premettere tre osservazioni.

La prima riguarda il numero dei soggetti a cui la riforma si rivolge: gli oltre 8000 comuni esistenti, considerate le differenze di dimensioni, di funzioni, e di popolazione avrebbero dovuto essere, un qualche maniera, riorganizzati e ridotti di numero, attraverso unioni o accorpamenti⁵⁴, consentendo loro, acquisita una dimensione ideale, di utilizzare per intero le disposizioni del decreto. Ma da sempre si parla di agire sulla dimensione dei comuni senza mai giungere ad un risultato. E la soppressione dell'Ici ha, a dimensioni invariate, favorito i comuni più ricchi, creando entrate fortemente differenziate tra le diverse aree territoriali. L'effetto si è sentito di più nei comuni polvere e per quelli non turistici che orfani dell'Ici prima casa e, visto lo scarso numero, anche sulla seconda. In questi comuni con ampie zone residenziali la platea di residenti è destinata ad aumentare, ma il numero di immobili tassabili no, dal momento che in queste zone l'immobile è per la maggior parte dei casi la prima casa⁵⁵. In queste condizioni è difficile parlare di autonomia finanziaria per i comuni che hanno meno di 5000 abitanti e che costituiscono il 60% dei comuni italiani. Non solo, c'è da aggiungere che uno studio sulle fonti dei comuni negli anni novanta (pre-riforma titolo V e in assenza legge 42/2009), emergeva che la capacità impositiva degli enti locali consentiva loro di raccogliere sul territorio il 45% delle somme erogate. Una percentuale che nel primo decennio del nuovo secolo è scesa

⁵³ E poi l'approvazione definitiva del decreto il 14 marzo 2011

⁵⁴ Tra l'altro, La delega prevedeva che le unioni e le fusioni, fossero premiate attraverso l'incremento dell'autonomia impositiva o maggiori aliquote di partecipazione. Suggestivo lettura di G. MURARO, *L'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rassegna tributaria* 2010 p1657

⁵⁵ Corte dei conti in sezioni unite in sede di controllo, *Elementi per l'audizione sullo schema di d.lgs.n.292 recante disposizioni in materia di federalismo fiscale* (commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale) 9 dicembre 2010.

la 36%⁵⁶.

Sarebbe pretenzioso ritenere che un'unica normativa possa centrare gli obiettivi di maggiore efficienza e di minori sprechi su enti tanto disomogenei, e per di più che si trovano in territori geograficamente così eterogenei e con soluzioni politiche ed istituzionali legate alla loro storia e alle loro caratteristiche etico-culturali⁵⁷. Inoltre, fa osservare la Corte dei Conti, l'attuazione del federalismo fiscale impone un'attenta riconsiderazione anche degli strumenti informatici destinati a collegare centro e periferia. In questi anni gli enti locali piccoli e piccolissimi hanno dimostrato di essere in seria difficoltà a dotarsi di sistemi informativi evoluti come la riforma federalista richiederebbe⁵⁸.

La seconda osservazione riguarda i tempi della riforma. Infatti il decreto norma due diverse fasi. La prima è una fase transitoria della durata di 3 anni. Successivamente avverrà l'entrata a regime del nuovo assetto normativo. La caratteristica principale del triennio è la costituzione del Fondo sperimentale di riequilibrio, disposto per assicurare la gradualità del passaggio dal vecchio al nuovo regime. Nel periodo transitorio, confluirà nel Fondo il gettito dei tributi immobiliari in sostituzione dei trasferimenti erariali, secondo criteri indicati nel decreto⁵⁹. Il Fondo sperimentale di riequilibrio avrà vita 3 anni, cesserà nel 2014 con l'apertura del fondo perequativo istituito dalla legge 42/2009⁶⁰.

La terza osservazione è una vera e propria domanda. Le modalità che saranno seguite nei trasferimenti, per spese correnti e in conto capitale, che le regioni a statuto ordinario cesseranno di erogare ai comuni dal 2013, e che saranno sostituite da una compartecipazione al gettito dei tributi regionali, specie l'Irpef, assicureranno un importo uguale ai tributi soppressi, senza aumentare la pressione fiscale?

Fino a qualche anno fa le modalità di finanziamento statale delle autonomie locali erano quelle previste dal d.lgs.504/1992 e successive correzioni.

In particolare, lo stato concorreva al finanziamento dei bilanci delle amministrazioni

⁵⁶ A. ZANARDI, *Federalismo fiscale: la lunga attesa*, in *La finanza pubblica italiana Rapporto 2010*, Bologna pag 255 e ss.

⁵⁷ A. PEDONE, *L'attuazione del federalismo fiscale*, *Rassegna tributaria* 2010, p.1520

⁵⁸ Corte dei conti, Sezioni unite in sede di controllo, *elementi per l'audizione del 23 marzo 2011*, presso la commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria.

⁵⁹ Il 30% delle imposte di registro e di bollo, in caso di trasferimento di immobili; Imposta di registro e di bollo in caso di locazione; l'Irpef sul reddito fondiario esclusi i redditi agrari, quota del gettito dell'imposta cedolare sulle allocazioni.

⁶⁰ Vedi citazione n.54

provinciali, dei comuni e delle comunità montane con i seguenti fondi, alcuni di parte corrente altri di parte capitale:

- parte corrente: contributo ordinario, contributo consolidato, contributo perequativo degli squilibri della fiscalità locale;
- parte capitale: contributo nazionale ordinario per gli investimenti, contributo per lo sviluppo degli investimenti, contributo del fondo speciale per gli investimenti.

Con l'entrata in vigore del d.lgs. 23/2011 in luogo dei precedenti trasferimenti erariali vengono riconosciuti contributi propri, compartecipazioni al gettito di tributi erariali, gettito (o quote) di tributi erariali e addizionali a tali tributi. Dal 2011, per tutti i comuni appartenenti alle regioni a statuto ordinario, risultano soppressi la quasi totalità dei trasferimenti erariali, ad eccezione del fondo per gli interventi di province e comuni, già "contributi sviluppo ed investimenti", ovvero i contributi erariali in essere sulle rate di ammortamento dei mutui contratti dagli enti locali, nonché degli altri contributi speciali secondo l'art 119 della costituzione o non fiscalizzabili, secondo quanto previsto dal d.lgs. 23/2011. Due decreti del 21 giugno 2011 del Ministero dell'economia e delle finanze hanno reso concretamente applicabili le suddette disposizioni.

Come già detto la riforma del fisco municipale, ad opera del decreto, prevede il riassetto delle modalità di finanziamento degli enti locali, con la soppressione dei trasferimenti statali, ancorati a criteri di spesa storica incrementale, e l'introduzione di nuove forma di entrata. Lo scopo è quello di responsabilizzare le realtà territoriali, alle quali viene assegnata l'autonomia di entrata e di spesa. I trasferimenti vengono dunque "fiscalizzati" nel senso che i trasferimenti dello stato vengono soppiantati da altri strumenti di entrata previsti a favore degli enti territoriali

I cambiamenti, per i comuni appartenenti alle regioni a statuto ordinario⁶¹, avverranno in due fasi:FASE TRANSITORIA dal 2011 al 2013 e la FASE A REGIME, dal 2014. Le novità della fiscalità locale a partire dal 2013 sono molte, alcune delle quali sono già operative dal 2011.

In particolare i punti salienti della riforma sono i seguenti⁶²:

⁶¹ Nelle regioni e province a statuto speciale con funzioni in materia di finanza locale le disposizioni in esame sono stabilite dalle stesse autonomie locali.

⁶² P. RUFFINI, *Come cambiano le entrate dei comuni dopo il d.lgs. 23/2011*, aprile 2011, n.4

- a. compartecipazione al gettito dei tributi erariali. Già dal 2011 viene attribuito ai comuni il 30% del gettito delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, dell'imposta di bollo, relativamente agli immobili ubicati nel territorio comunale;
- b. attribuzione del gettito di tributi erariali, come il gettito IRPEF, relativo ai redditi fondiari, con esclusione del reddito fondiario derivante dal canone di locazione, gettito fissato nella misura del 21,7% nel 2011 e 21,6% dal 2012, a meno che il locatore non decida di assoggettare il canone di locazione alla c.d. "cedolare secca sugli affitti", la cui aliquota è fissata nella misura del 21%;
- c. addizionale comunale IRPEF: il decreto legislativo sul federalismo Fiscale municipale prevede il graduale "sblocco" della sospensione del potere dei comuni di istituire o aumentare l'addizionale comunale IRPEF, tramite regolamento da emanare entro 60gg dall'entrata in vigore. Lo sblocco totale è arrivato con la manovra bis (D.L. n. 138/2011), dal 2012, infatti, i Comuni possono tornare a gestire l'imposta con aumenti fino al tetto massimo dello 0,8%, senza alcun limite all'incremento annuale, grazie all'eliminazione del blocco del potere di istituire o di aumentare l'addizionale comunale all'Irpef (D.Lgs. n. 360/1998); e l'abrogazione dello sbocco parziale concesso nell'anno 2011 dall'art 5 del decreto.
- d. Tributi propri "derivati" istituiti dai comuni, la cui disciplina è integralmente stabilita dalla legge statale. Ricordiamo: l'imposta di soggiorno, entrata in vigore da subito e da applicare secondo criteri di gradualità, in proporzione al prezzo, con un tetto massimo di 5 euro per notte di soggiorno. Dal 2014, è prevista l'entrata in vigore dell'IMU, che dovrebbe sostituire l'ICI ed escluderà l'assoggettamento ad IRPEF del reddito dei fabbricati. Dal 2014, sempre, è prevista l'entrata in vigore dell'imposta municipale secondaria, in luogo delle tasse 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 affissioni pubbliche, il canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari. In fine, dal 2013 potranno essere istituiti tributi propri "derivati" con leggi regionali ai sensi dell'art 23.
- e. Potenziamento dell'imposta di scopo già prevista dalla legge 27 dicembre

2006, n.296⁶³ . è stato emanato un regolamento il D.l. 16/2012 che norma le nuove condizioni per l'applicazione della tassa. Vengono ridefinite le percentuali dell'ammontare della spesa dell'opera pubblica da realizzare che la tassa può coprire, e rimane fermo l'obbligo di restituzione delle somme riscosse in caso di mancato completamento dell'opera.

f. È prevista la partecipazione dei comuni all'attività di accertamento dell'IRPEF.

I comuni hanno diritto al 50% del maggiore gettito prodotto grazie alle loro segnalazioni, in luogo dell'attuale 30%: questo gettito sarà disponibile da subito e non dal momento in cui l'accertamento diverrà definitivo (art. 2,10 lett b) d.lgs. 23/2011)

g. Istituzione di un fondo perequativo da destinare al finanziamento delle spese dei comuni e delle provincie, a regime, alimentato dalla fiscalità generale a titolo di concorso per il finanziamento delle funzioni da loro svolte.

L'approvazione dei decreti, ha dato il via ad una lunga stagione di assestamento negli equilibri finanziari degli enti territoriali, che vanno a costituire la Repubblica italiana.

Il periodo che si è aperto sembra lungo e destinato a ridisegnare l'acquisizione delle risorse da parte delle regioni e degli enti locali, con l'attribuzione e la gestione di nuovi tributi e la compartecipazione al gettito di tributi statali.

L'aspetto positivo delle disposizioni contenute nei decreti delegati è sicuramente quello di assicurare direttamente delle risorse finanziarie agli enti locali, con una tendenziale autonomia di entrata e di spesa con la conseguente maggiore responsabilizzazione degli amministratori locali nella gestione della "cosa pubblica".

Gli aspetti critici, d'altro canto, non sono di poco conto:

- *estrema complessità del sistema tributario federalista*, contraddistinto da una "iperlegificazione"⁶⁴ senza precedenti nell'ordinamento tributario italiano, a dispetto della semplificazione del sistema tributario proclamata dalla legge delega n. 42/2009. un fisco variegato, farraginoso e complesso salvo che non si adottino opportune modifiche.
- *Il rischio (ed a oggi la certezza) dell'aumento della pressione fiscale*

⁶³ Articolo 1 comma 145 legge n.296/2006

⁶⁴ Così definita da M. LOGOZZO, *Il federalismo fiscale:prospettive della legge 42/2009 e autonomia finanziaria degli enti locali*, bollettino tributario 2011 p.824

complessiva. La previsione di imposte di scopo (comunali e provinciali), nuovi tributi a livello locale con legge regionale, la possibilità di aumento delle addizionali comunali e regionali fa rimanere un miraggio la tanto desiderata riduzione della pressione fiscale complessiva. La dimostrazione a distanza di un anno è palese, ma ciò era già facilmente prevedibile anche nel 2010, quando a seguito dell'abolizione dell' Ici sulla prima casa, aveva segnato un superamento dei trasferimenti statali ai comuni rispetto alle entrate dai tributi locali, dato in netta controtendenza rispetto ai dati dal 1997 in poi. Tra l'altro i trasferimenti si dimostravano al quanto insufficienti per il mantenimento dei servizi a disposizione delle comunità, e che hanno costretto i sindaci a tagli di spesa drastici⁶⁵.

- *La non piena attuazione dell'autonomia tributaria insita nel concetto di federalismo fiscale*. L'idea centrale di federalismo: enti locali con potestà impositiva sulla base di legge statale, seppure in un quadro di coordinamento complessivo, è rimasta dietro le quinte. I tributi facenti parte della piena discrezionalità dei Comuni, IMU e imposta di soggiorno, sono disciplinati fin nel dettaglio dal d.lgs 23/2011, in piena armonia con la teorizzazione della Corte Costituzionale del concetto di tributo "non proprio", ma "statale", in quanto disciplinato integralmente, e non solo negli elementi costitutivi, dalla legge primaria dello stato.

Inizialmente e apparentemente al momento dell'approvazione, tutti sembravano contenti e appagati, ma bisogna avere il coraggio di riconoscere che le aspirazioni che venivano enfatizzate con il detto "vedo, voto e pago"⁶⁶, ossia il controllo del cittadino che elegge il proprio rappresentante e lo giudica in base alla pressione fiscale municipale e le scelte di spesa, con lo scopo di responsabilizzare gli amministratori, sembra essere stato messo da parto o rinviato a data da destinarsi.

Quello che è certo è che il cammino, verso il federalismo fiscale, vista la grande mole di decreti ministeriali già prodotti e che dovranno ancora essere emanati, e con una idea di base non certa e confusa, sarà lungo e caratterizzato da momenti

⁶⁵ G. MARAONGIU, *Federalismo fiscale: un progetto ambizioso per una realtà difficilissima*, Corriere tributario, 2010 p.3896

⁶⁶ M. BASILAVECCHIA, *Il fisco municipale rispetta i vincoli costituzionali*, Corr. Trib., 2011 p.1106

di tensione che non dureranno meno di un decennio. Ma questo non deve essere motivo di sconforto, in tutti i cambiamenti c'è sempre un periodo di adattamento difficile.

2. *La compartecipazione al gettito erariale*

Il decreto legislativo sul federalismo fiscale pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 23 marzo 2011, ha apportato modifiche profonde al sistema della finanza locale italiana a partire dallo stesso anno 2011.

La riforma prevede la riorganizzazione delle modalità di finanziamento degli enti locali, con la soppressione dei trasferimenti statali, collegati a criteri di spesa storica incrementale e l'introduzione di nuove forme di entrata: la compartecipazione al gettito erariale. Sono soppressi i trasferimenti dello stato ai comuni (fondo ordinario, consolidato e perequativo, rimane escluso il fondo sviluppo investimenti) e la compartecipazione Irpef dello 0,75%, sostituiti dalla devoluzione ai comuni di nuove entrate, in due mosse⁶⁷.

La prima, come disciplinato dall'art 2⁶⁸ D.lgs. n.23/2011 con l'attribuzione ai

⁶⁷ P. RUFFINI, *Come cambiano le entrate dei comuni dopo il D.lgs. 23/2011*, Diritto e pratica amministrativa n.4/2011, p 12

⁶⁸ Si riporta di seguito l'intero art. 2 con successive modifiche in nota:

Devoluzione ai comuni della fiscalità immobiliare (1)

1. In attuazione della citata legge n. 42 del 2009, e successive modificazioni, ed in anticipazione rispetto a quanto previsto in base al disposto del seguente articolo 7, a decorrere dall'anno 2011 sono attribuiti ai comuni, relativamente agli immobili ubicati nel loro territorio e con le modalità di cui al presente articolo, il gettito o quote del gettito derivante dai seguenti tributi:

a) imposta di registro ed imposta di bollo sugli atti indicati all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131;

b) imposte ipotecaria e catastale, salvo quanto stabilito dal comma 5;

c) imposta sul reddito delle persone fisiche, in relazione ai redditi fondiari, escluso il reddito agrario;

d) imposta di registro ed imposta di bollo sui contratti di locazione relativi ad immobili;

e) tributi speciali catastali;

f) tasse ipotecarie;

g) cedolare secca sugli affitti di cui all'articolo 3, con riferimento alla quota di gettito determinata ai sensi del comma 8 del presente articolo.

2. Con riferimento ai tributi di cui alle lettere a), b), e) ed f), del comma 1, l'attribuzione del gettito ivi prevista ha per oggetto una quota pari al 30 per cento dello stesso.

3. Per realizzare in forma progressiva e territorialmente equilibrata la devoluzione ai comuni della fiscalità immobiliare di cui ai commi 1 e 2, è istituito un Fondo sperimentale di riequilibrio. La durata del Fondo è stabilita in tre anni e, comunque, fino alla data di attivazione del fondo perequativo previsto dall'articolo 13 della citata legge n. 42 del 2009. Il Fondo è alimentato con il gettito di cui ai commi 1 e 2 nonché, per gli anni 2012, 2013 e 2014, dalla compartecipazione

di cui al comma 4, secondo le modalità stabilite ai sensi del comma 7 (2).

4. Ai comuni è attribuita una compartecipazione al gettito dell'imposta sul valore aggiunto; con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare d'intesa con la Conferenza unificata ai sensi dell'articolo 3 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, è fissata la percentuale della predetta compartecipazione e sono stabilite le modalità di attuazione del presente comma, con particolare riferimento all'attribuzione ai singoli comuni del relativo gettito, assumendo a riferimento il territorio su cui si è determinato il

comuni del gettito (o di quote di esso), riferito agli immobili presenti nel territorio comunale, dei seguenti tributi erariali:

-30% imposta di registro e imposta di bollo sugli atti di trasferimento di proprietà e di altri diritti reali su immobili;

-30% delle tasse ipotecarie;

-30% dei tributi speciali catastali;

-30% imposta ipotecaria e catastale eccetto quella relativa agli atti dei soggetti

consumo che ha dato luogo al prelievo. La percentuale della compartecipazione al gettito dell'imposta sul valore aggiunto prevista dal presente comma è fissata, nel rispetto dei saldi di finanza pubblica, in misura finanziariamente equivalente alla compartecipazione del 2 per cento al gettito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. In sede di prima applicazione, e in attesa della determinazione del gettito dell'imposta sul valore aggiunto ripartito per ogni comune, l'assegnazione del gettito ai comuni avviene sulla base del gettito dell'imposta sul valore aggiunto per provincia, suddiviso per il numero degli abitanti di ciascun comune (3) (4).

5. Il gettito delle imposte ipotecaria e catastale relative agli atti soggetti ad imposta sul valore aggiunto resta attribuito allo Stato.

6. A decorrere dall'anno 2012 l'addizionale all'accisa sull'energia elettrica di cui all'articolo 6, comma 1, lettere a) e b), del decreto-legge 28 novembre 1988, n. 511, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 gennaio 1989, n. 20, cessa di essere applicata nelle regioni a statuto ordinario ed è corrispondentemente aumentata, nei predetti territori, l'accisa erariale in modo tale da assicurare la neutralità finanziaria del presente provvedimento ai fini del rispetto dei saldi di finanza pubblica. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanarsi entro il 31 dicembre 2011 sono stabilite le modalità attuative del presente comma (5).

7. Previo accordo sancito in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali ai sensi dell'articolo 9 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono stabilite le modalità di alimentazione e di riparto del Fondo sperimentale di cui al comma 3, nonché le quote del gettito dei tributi di cui al comma 1 che, anno per anno, sono devolute al comune ove sono ubicati gli immobili oggetto di imposizione. Nel riparto si tiene conto della determinazione dei fabbisogni standard, ove effettuata, nonché, sino al 2013, anche della necessità che una quota pari al 30 per cento della dotazione del Fondo sia ridistribuita tra i comuni in base al numero dei residenti. Ai fini della determinazione del Fondo sperimentale di cui al comma 3 non si tiene conto delle variazioni di gettito prodotte dall'esercizio dell'autonomia tributaria. Ai fini del raggiungimento dell'accordo lo schema di decreto è trasmesso alla Conferenza Stato-città ed autonomie locali entro il 15 ottobre. In caso

di mancato accordo entro il 30 novembre dell'anno precedente, il decreto di cui al primo periodo può essere comunque emanato; in sede di prima applicazione del presente provvedimento, il termine per l'accordo scade il quarantacinquesimo giorno dalla data di entrata in vigore del presente decreto. Per i comuni che esercitano in forma associata le funzioni fondamentali ai sensi dell'articolo 14, commi 28 e seguenti del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, nonché per i comuni il cui territorio coincide integralmente con quello di una o di più isole, sono, in ogni caso, stabilite modalità di riparto differenziate, forfettizzate e semplificate, idonee comunque ad assicurare che sia ripartita, in favore dei predetti enti, una quota non inferiore al 20 per cento della dotazione del fondo al netto della quota del 30 per cento di cui al secondo periodo del presente comma (6) (7).

8. La quota di gettito del tributo di cui al comma 1, lettera g), devoluta ai comuni delle regioni a statuto ordinario, è pari al 21,7 per cento per l'anno 2011 e al 21,6 per cento a decorrere dall'anno 2012. I trasferimenti erariali sono ridotti, con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, in misura corrispondente al gettito che confluisce nel Fondo sperimentale di riequilibrio di cui al comma 3, nonché al gettito devoluto ai comuni ed al gettito derivante dalla compartecipazione di cui al comma 4 e al netto del gettito di cui al comma 6. Per gli anni 2011 e 2012, al fine di garantire il rispetto dei saldi di finanza pubblica e di assicurare ai comuni un ammontare di risorse pari ai trasferimenti soppressi, la predetta quota di gettito del tributo di

cui al comma 1, lettera g), può essere rideterminata sulla base dei dati definitivi, tenendo conto del monitoraggio effettuato dalla Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale ovvero, ove istituita, dalla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica. La quota di gettito del tributo di cui al comma 1, lettera g), può essere successivamente incrementata, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, in misura corrispondente alla individuazione di ulteriori trasferimenti suscettibili di riduzione (8).

9. Ai comuni è garantito che le variazioni annuali del gettito loro attribuito ai sensi del presente articolo non

Iva;

-imposta di registro e di bollo sui contratti di locazione relativi ad immobili;

-Irpef sui redditi fondiari, escluso il reddito agrario;

- 21,7% nel 2011 e 21,6% dal 2012 della cedolare secca⁶⁹, la nuova imposta sostitutiva sui canoni di locazione di fabbricati residenziali.

Il gettito dei tributi della fiscalità immobiliare non viene assegnato direttamente ai comuni, ma transita in un Fondo sperimentale di riequilibrio, appositamente

determinano la modifica delle aliquote e delle quote indicate nei commi 2, 4 e 8. Le aliquote e le quote indicate nei commi 2, 4 e 8, nonché nell'articolo 7, comma 2, possono essere modificate con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, da emanare su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, nel rispetto dei saldi di finanza pubblica; in particolare, dal 2014 la quota di gettito devoluta ai comuni del tributo di cui al comma 1, lettera g), può essere incrementata sino alla devoluzione della totalità del gettito stesso, con la contestuale ed equivalente riduzione della quota di cui all'articolo 7, comma 2, e, ove necessario, della quota di cui al comma 4 del presente articolo.

10. In ogni caso, al fine di rafforzare la capacità di gestione delle entrate comunali e di incentivare la partecipazione dei comuni all'attività di accertamento tributario:

a) è assicurato al comune interessato il maggior gettito derivante dall'accatastamento degli immobili finora non dichiarati in catasto;

b) è elevata al 50 per cento la quota dei tributi statali riconosciuta ai comuni ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, e successive modificazioni. La quota del 50 per cento è attribuita ai comuni in via provvisoria anche in relazione alle somme riscosse a titolo non definitivo. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, sono stabilite le modalità di recupero delle somme attribuite ai comuni in via provvisoria e rimborsate ai contribuenti a qualunque titolo (9);

c) i singoli comuni hanno accesso, secondo le modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, ai dati contenuti nell'anagrafe tributaria relativi:

1) ai contratti di locazione nonché ad ogni altra informazione riguardante il possesso o la detenzione degli immobili ubicati nel proprio territorio;

2) alla somministrazione di energia elettrica, di servizi idrici e del gas relativi agli immobili ubicati nel proprio territorio;

3) ai soggetti che hanno il domicilio fiscale nel proprio territorio;

4) ai soggetti che esercitano nello stesso un'attività di lavoro autonomo o di impresa;

d) i comuni hanno altresì accesso, con le modalità di cui alla lettera c), a qualsiasi altra banca dati pubblica, limitatamente ad immobili presenti ovvero a soggetti aventi domicilio fiscale nel comune, che possa essere rilevante per il controllo dell'evasione erariale o di tributi locali;

e) il sistema informativo della fiscalità è integrato, d'intesa con l'Associazione Nazionale Comuni Italiani, con i dati relativi alla fiscalità locale, al fine di assicurare ai comuni i dati, le informazioni ed i servizi necessari per la gestione dei tributi di cui agli articoli 7 e 11 e per la formulazione delle previsioni di entrata.

11. Il sistema informativo della fiscalità assicura comunque l'interscambio dei dati relativi all'effettivo utilizzo degli immobili, con particolare riferimento alle risultanze catastali, alle dichiarazioni presentate dai contribuenti, ai contratti di locazione ed ai contratti di somministrazione di cui al comma 10, lettera c), n. 2).

12. A decorrere dal 1° luglio 2011, gli importi minimo e massimo della sanzione amministrativa prevista per l'inadempimento degli obblighi di dichiarazione agli uffici dell'Agenzia del territorio degli immobili e delle variazioni di consistenza o di destinazione dei medesimi previsti, rispettivamente, dagli articoli 28 e 20 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, sono quadruplicati; il 75 per cento dell'importo delle sanzioni irrogate a decorrere dalla predetta data è devoluto al comune ove è ubicato l'immobile interessato (10).

(1) Vedi le disposizioni di cui all'art. 13, comma 17, all'art. 14, comma 13 bis e art. 28, comma 7 del d.l. n. 201 del 6 dicembre 2011, convertito con modificazioni dalla legge n. 211 del 22 dicembre 2011.

(2) Comma modificato dall'art. 13, comma 18 del d.l. n. 201 del 6 dicembre 2011, convertito con modificazioni dalla legge n. 211 del 22 dicembre 2011.

(3) A norma dell'art.13, comma 19 del d.l. n. 201 del 6 dicembre 2011, convertito con modificazioni dalla legge n. 211 del 22 dicembre 2011, le disposizioni di cui all'ultimo periodo del presente comma non trovano applicazione per gli anni 2012, 2013 e 2014.

(4) Per l'attuazione del presente comma vedi D.P.C.M. 17 giugno 2011 e successivamente il D.P.C.M. 13 giugno 2012.

creato, che rimane attivo tre anni, per cessare nel 2014 con l'apertura del fondo perequativo previsto dalla legge 42/2009. La ripartizione del fondo tiene in considerazione della determinazione dei fabbisogni standard, laddove è stata effettuata, e assicura che una quota pari al 30% sia assegnata ai comuni sulla base del numero di abitanti.

Sulla restante somma viene calcolata una fetta del 20% destinata ai comuni che esercitano in forma associata le funzioni fondamentali, altresì per le isole mono comune, per le quali sono previste modalità di riparto differenziate, forfetizzate e semplificate.

L'assegnazione ai comuni di una compartecipazione iva è la seconda mossa; l'importo complessivo è ragguagliato al 2% della compartecipazione Irpef; la percentuale è fissata con Dpcm.⁷⁰ Il territorio su cui è determinato il consumo che ha dato luogo al prelievo è la base su cui sono assegnate le risorse da dare ai comuni. Dal 2012 inoltre è soppressa anche l'applicazione dell'addizionale dell'accisa sull'energia elettrica a favore dei comuni, con contestuale incremento dell'accisa erariale in corrispondente misura (vedi nota 67).

La riduzione dei trasferimenti dello stato in misura corrispondente al gettito che confluisce nel fondo sperimentale di riequilibrio e a quello devoluto ai comuni, alla compartecipazione Iva, al netto del gettito dell'addizionale sull'energia elettrica, è determinato con decreto del ministero dell'Interno di concerto con l'Economia.

Il decreto concede inoltre ai comuni la possibilità di agire immediatamente sulle altre entrate: l'imposta di soggiorno, addizionale comunale all'Irpef, l'imposta di scopo e le entrate derivanti dalla partecipazione all'attività di contrasto all'evasione fiscale.

Una ulteriore fonte di finanziamento deriva dalla facoltà che viene data ai comuni capoluogo di provincia alle unioni di comuni e ai comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte, di istituire un'*imposta di soggiorno*⁷¹

(5) Vedi il d.m. 31 dicembre 2011 (G.U. n. 304/2011) sulla cessazione dell'applicazione dell'addizionale comunale all'accisa sull'energia elettrica.

⁶⁹ Trattato nel cap II. par. 5 dell'elaborato

⁷⁰ Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 17 giugno 2011 **Disposizioni attuative degli articoli 2, comma 4, e 14, comma 10, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, recante disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale, in materia di attribuzione ai comuni delle regioni a statuto ordinario della compartecipazione al gettito dell'imposta sul valore aggiunto per l'anno 2011** pubblicato nel Suppl. ordinario n. 201 della Gazzetta Ufficiale n. 204 del 2 settembre 2011 all'art 1

⁷¹ Legge n. 296/2006 art. 12 lettera d: "finanziamento degli oneri derivante da eventi particolari quali flussi turistici e

a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio, da applicare, secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno. Il relativo gettito è destinato a finanziare interventi di recupero e manutenzione dei beni culturali ed ambientali locali, e dei relativi servizi pubblici locali. I comuni hanno anche la facoltà di prevedere esenzioni e riduzioni per determinati periodo di tempo o per particolari fattispecie. Questa imposta potrebbe, in tutto o in parte, sostituire gli eventuali oneri imposti agli autobus turistici per la circolazione e la sosta nell'ambito del territorio comunale⁷².

3. *L'addizionale comunale IRPEF (e la partecipazione dei comuni all'attività di accertamento IRPEF)*

L'art. 5, D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (decreto sul federalismo municipale) aveva previsto l'emanazione di un apposito decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze con il quale doveva essere disciplinato il graduale "sblocco" della sospensione del potere dei Comuni di istituire o di aumentare l'addizionale comunale all'IRPEF.

Nel caso della mancata emanazione del predetto regolamento (la cui emanazione doveva avvenire entro 60 giorni dall'entrata in vigore del decreto quindi, entro il 6 giugno 2011), i Comuni che avevano fissato l'aliquota dell'addizionale ad un livello inferiore allo 0,4% potevano in ogni caso esercitare tale facoltà⁷³.

Per tali Comuni, il limite massimo dell'addizionale per i primi due anni è stato fissato allo 0,4%, con un incremento annuo che non può superare lo 0,2%. Su tale aspetto, però, il Ministero dell'Economia e delle finanze è intervenuto chiarendo che non è possibile, in deroga a quanto previsto dall'art. 5 citato deliberare l'istituzione dell'addizionale comunale IRPEF o aumentare la stessa, prima dello scadere del termine di 60 giorni previsto dalla norma per l'emanazione del regolamento di delegificazione.

Il D.L. n. 138/2011 è intervenuto abrogando l'art. 5 del D.Lgs. n. 23/2011. Quindi, i

mobilità urbana", nell'ambito della normazione della tassa di scopo.

⁷² L. LOVECCHIO, *Il tar del Veneto "salva" il regolamento comunale istitutivo dell'imposta di soggiorno*, Corriere Tributario 2012, p 2075

⁷³ P. RUFFINI, *Come cambiano le entrate dei comuni dopo il D.lgs. 23/2011*, Diritto e pratica amministrativa n.4/2011, p 12

Comuni si riappropriano dei poteri deliberativi sull'addizionale comunale così come disciplinati dal D.Lgs.n.360/1998.

In altre parole, fatte salve le delibere comunali adottate in base a tale norma abrogata, i Comuni hanno piena libertà di aumentare l'addizionale IRPEF già a partire dal 2012. A tale proposito, si ricorda che l'addizionale comunale, a differenza di quanto previsto per quella regionale, si versa non solo a saldo ma anche in acconto (che, per i lavoratori dipendenti, è dovuto in 9 rate a partire dal mese di marzo 2012). Pertanto, i comuni che hanno deciso di aumentare il prelievo già dal 2012, hanno dovuto adottare le delibere, e pubblicarle sul sito del Ministero, entro il 31 dicembre 2011. In caso contrario, gli eventuali aumenti scatteranno dal 2013.

Infine, si ricorda che la soppressione dell'art. 5 del D.Lgs. n. 23/2011 determina l'impossibilità, per i Comuni che non l'hanno già fatto, di esercitare la facoltà di variare, per il 2011, l'aliquota, entro il limite massimo dello 0,4%.

I comuni potranno, inoltre, godere del maggior gettito derivante dall'accatastamento degli immobili fin'ora non dichiarati in catasto e del 75% delle sanzioni amministrative previste per il mancato rispetto degli obblighi di dichiarazione sugli immobili agli uffici dell' Agenzia del territorio, che dal 1 aprile 2011 sono quadruplicate.⁷⁴

Inoltre, per incentivare il ruolo dei comuni nell'attività di contrasto all'evasione fiscale, dal 2011 si è innalzata la quota, che dal 33% passa al 50%, del maggior gettito derivante dall'attività di accertamento attribuita all'ente locale (art. 1, comma 1, D.I. 203/2005) anche in via provvisoria, sulle somme riscosse, salvo recupero.

L'obiettivo che ci si propone è quello del miglioramento della capacità gestionale delle entrate e lo stimolo all'attività di accertamento tributario da parte dei comuni. Il fine ultimo è il conseguimento di risorse aggiuntive per la finanza pubblica che, tanto il decreto sul federalismo municipale, tanto la Relazione tecnica di accompagnamento non procedono a quantificare. Il raddoppio delle sanzioni già previste per la mancata dichiarazione dei canoni o di importo inferiore a quelli realmente percepiti contribuirà all'emersione dell'evasione fiscale.

⁷⁴ È, inoltre, previsto che ci sia un interscambio informatico, tramite database accessibile, tra Agenzia del territorio e comuni, in modo raccogliere quante più informazioni possibili su residenze e metrature in modo da individuare l'eventuale evasore.

Invece il D.l. n.78 del 2010 nel dettare al titolo III “norme di contrasto e lotta all’evasione fiscale” stima il recupero di gettito derivante dalle unità immobiliari non censite in 183 milioni di euro nel 2011 e 104 negli anni a seguire⁷⁵.

Continuando, l’approssimazione della norma in commento, (con riferimento al termine “finora” utilizzato nell’art 2 comma 10 per indicare gli immobili non dichiarati al catasto per i quali decorre il coinvolgimento dei comuni all’accatastamento) non aiuta certo la chiarezza del suo disposto e alla determinazione degli effetti finanziari conseguenti⁷⁶. Per giunta, dove la stessa relazione tecnica riporta “la norma in esame potenziando l’azione di accertamento tributario è suscettibile di determinare risorse aggiuntive e, in relazione a tali considerazioni, può determinare un miglioramento dei saldi di bilancio dello stato non quantificabile” esplicitamente ammette l’indeterminatezza degli effetti finanziari conseguenti. Ad ogni modo, alla partecipazione dei comuni alle attività di accertamento tributario sono attribuiti effetti finanziari positivi.

4. *I tributi propri “derivati” istituiti dai comuni (imposta municipale unica e imposta municipale secondaria)*

Con gli articoli 7, 8, 9, 11 e 14 il d.lgs. 23/2011 introduce e disciplina l’imposta municipale propria (Imup) e l’imposta municipale secondaria (Imus). L’imposta municipale propria sostituirà, a partire dal 2014, per la componente immobiliare l’Irpef e le relative addizionali nonché l’Ici; si applica agli immobili diversi dalla prima casa, sul valore dell’immobile determinato ai fini ICI a una aliquota base del 7,6 per mille (per gli immobili viene ridotta alla metà). Ai comuni la facoltà di aumentare o diminuire l’aliquota fino a 3 punti (due punti per gli immobili locati)⁷⁷.

⁷⁵ Il d.lgs. 78/2010 ha realizzato nel 2010 la manovra straordinaria di finanza pubblica

⁷⁶ L’invito da parte del Servizio del Bilancio del Senato ad una riformulazione “per chiarire la data a partire dalla quale decorrono le disposizioni” non è stato seguito. Citazione.

⁷⁷ Art. 8 del d.lgs. 23/2011

Imposta municipale propria

1. L’imposta municipale propria è istituita, a decorrere dall’anno 2014, e sostituisce, per la componente immobiliare, l’imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati, e l’imposta comunale sugli immobili.

2. L’imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili diversi dall’abitazione principale.

3. L’imposta municipale propria non si applica al possesso dell’abitazione principale ed alle pertinenze della stessa. Si intende per effettiva abitazione principale l’immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente. L’esclusione si applica alle pertinenze classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un’unità pertinenziale per ciascuna delle

Sempre a partire dal 2014, il canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche (Cosap), la tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche (Tosap), l'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni e il canone per l'autorizzazione all'installazione di mezzi pubblicitari verranno sostituiti dall'imposta municipale secondaria⁷⁸.

Inoltre, dal primo gennaio 2014, le aliquote di tassazione dei contratti aventi ad oggetto trasferimento di beni immobili sono modificate al 2% per l'abitazione principale e al 9% nelle altre ipotesi, con un limite minimo di mille euro; l'assoggettamento a questa imposta esclude però dall'imposta di bollo, da quella ipotecaria e catastale, dalle tasse ipotecarie e dai tributi speciali catastali. Tutte le esenzioni e agevolazioni vigenti prima del 2014 sono soppresse⁷⁹.

Per finire, dal 2014, è previsto un fondo perequativo per il finanziamento delle spese dei comuni e delle province, successivo alla determinazione dei fabbisogni standard riguardanti le funzioni fondamentali⁸⁰. Per i comuni l'alimentazione del fondo proviene

categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso

abitativo. L'esclusione non si applica alle unità immobiliari classificate nelle categorie catastali A1, A8 e A9.

4. L'imposta municipale propria ha per base imponibile il valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504.

5. Nel caso di possesso di immobili non costituenti abitazione principale ai sensi del comma 3, l'imposta è dovuta annualmente in ragione di un'aliquota dello 0,76 per cento. La predetta aliquota può essere modificata con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, da emanare su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, nel rispetto dei saldi di finanza pubblica, tenendo conto delle analisi effettuate dalla Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale ovvero, ove istituita, dalla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica. I comuni possono, con deliberazione del consiglio comunale adottata entro il termine per la deliberazione del bilancio di previsione, modificare, in aumento o in diminuzione, sino a 0,3 punti percentuali, l'aliquota fissata dal primo periodo del presente comma, ovvero sino a 0,2 punti percentuali l'aliquota determinata ai sensi del comma 6. Nel caso di mancata emanazione della delibera entro il predetto termine, si applicano le aliquote di cui al primo periodo del presente comma ed al comma 6.

6. Nel caso in cui l'immobile sia locato, l'aliquota di cui al comma 5, primo periodo, è ridotta alla metà.

7. I comuni possono, con deliberazione del consiglio comunale, adottata entro il termine per la deliberazione del bilancio di previsione, prevedere che l'aliquota di cui al comma 5, primo periodo, sia ridotta fino alla metà anche nel caso in cui abbia ad oggetto immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'articolo 43 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, ovvero nel caso in cui abbia ad oggetto immobili posseduti dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società. Nell'ambito della facoltà prevista dal presente comma, i comuni possono stabilire che l'aliquota ridotta si applichi limitatamente a determinate categorie di immobili.

⁷⁸ D. lgs. 23/2011 Articolo 11 imposta municipale secondaria –introduzione e aspetti procedurali.

⁷⁹ D. lgs. 23/2011 Articolo 10 Applicazione dei tributi nell'ipotesi di trasferimento immobiliare –rimodulazione imposta di registro.

⁸⁰ Art. 13 del d.lgs. 23/2011

Fondo perequativo per comuni e province

“1. Per il finanziamento delle spese dei comuni e delle province, successivo alla determinazione dei fabbisogni standard collegati alle spese per le funzioni fondamentali, è istituito nel bilancio dello Stato un fondo perequativo, con indicazione separata degli stanziamenti per i comuni e degli stanziamenti per le province, a titolo di concorso per il finanziamento delle funzioni da loro svolte. Previa intesa sancita in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro per i rapporti con le regioni e per la coesione territoriale e del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono stabilite, salvaguardando la neutralità finanziaria per il bilancio dello Stato e in conformità con

da due direzioni: quote del gettito dei tributi devoluti e compartecipazione al gettito dei tributi nell'ipotesi di trasferimento immobiliare.

Questa una presentazione succinta ed essenziale, che adesso andremo a vedere nel dettaglio.

Gli art 8 e 9⁸¹ del decreto legislativo definiscono la nuova imposizione sui redditi fondiari che si potrebbe definire unica⁸², dato che, in un'ottica di semplificazione degli adempimenti, l'IMU sostituirà l'ICI e l'IRPEF, comprese le relative addizionali,

l'articolo 13 della legge 5 maggio 2009, n. 42, le modalita' di alimentazione e di riparto del fondo. Il fondo perequativo a favore dei comuni e' alimentato da quote del gettito dei tributi di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, e dalla compartecipazione prevista dall'articolo 7, comma 2. Tale fondo e' articolato in due componenti, la prima delle quali riguarda le funzioni fondamentali dei comuni, la seconda le funzioni non fondamentali. Le predette quote sono divise in corrispondenza della determinazione dei fabbisogni standard relativi alle funzioni fondamentali e riviste in funzione della loro dinamica".

⁸¹ Art. 9 del d.lgs. 23/2011

Applicazione dell'imposta municipale propria

"1. Soggetti passivi dell'imposta municipale propria sono il proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio e' diretta l'attivita' dell'impresa, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi. Nel caso di concessione di aree demaniali, soggetto passivo e' il concessionario. Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo e' il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.

2. L'imposta e' dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell'anno nei quali si e' protratto il possesso; a tal fine il mese durante il quale il possesso si e' protratto per almeno quindici giorni e' computato per intero. A ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria.

3. I soggetti passivi effettuano il versamento dell'imposta dovuta al comune per l'anno in corso in due rate di pari importo, scadenti la prima il 16 giugno e la seconda il 16 dicembre. Resta in ogni caso nella facolta' del contribuente provvedere al versamento dell'imposta complessivamente dovuta in unica soluzione annuale, da corrispondere entro il 16 giugno.

4. A far data dal completamento dell'attuazione dei decreti legislativi in materia di adeguamento dei sistemi contabili adottati ai sensi dell'articolo 2, comma 2, lettera h), della citata legge n. 42 del 2009, e successive modificazioni, e dell'articolo 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e comunque a partire dal 1° gennaio 2015, l'imposta e' corrisposta con le modalita' stabilite dal comune.

5. Con regolamento adottato ai sensi dell'articolo 52 del citato decreto legislativo n. 446 del 1997, i comuni possono introdurre l'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, sulla base dei criteri stabiliti dal citato decreto legislativo n. 218 del 1997, e gli altri strumenti di deflazione del contenzioso, sulla base dei criteri stabiliti dal citato decreto legislativo n. 218 del 1997, prevedendo anche che il pagamento delle somme dovute possa essere effettuato in forma rateale, senza maggiorazione di interessi.

6. Con uno o piu' decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita l'Associazione Nazionale Comuni Italiani sono approvati i modelli della dichiarazione, i modelli per il versamento, nonche' di trasmissione dei dati di riscossione, distintamente per ogni contribuente, ai comuni e al sistema informativo della fiscalita'.

7. Per l'accertamento, la riscossione coattiva, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso si applicano gli articoli 10, comma 6, 11, commi 3, 4 e 5, 12, 14 e 15 del citato decreto legislativo n. 504 del 1992 e l'articolo 1, commi da 161 a 170, della citata legge n. 296 del 2006.

8. Sono esenti dall'imposta municipale propria gli immobili posseduti dallo Stato, nonche' gli immobili posseduti, nel proprio territorio, dalle regioni, dalle province, dai comuni, dalle comunita' montane, dai consorzi fra detti enti, ove non soppressi, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali. Si applicano, inoltre, le esenzioni previste dall'articolo 7, comma 1, lettere b), c), d), e), f), h), ed i) del citato decreto legislativo n. 504 del 1992.

9. Il reddito agrario di cui all'articolo 32 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, i redditi fondiari diversi da quelli cui si applica la cedolare secca di cui all'articolo 3, i redditi derivanti dagli immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'articolo 43 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, e dagli immobili posseduti dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle societa', continuano ad essere assoggettati alle ordinarie imposte erariali sui redditi."

⁸² A.TREVISANI, *La nuova fiscalità municipale connessa al possesso di immobili: analogie con l'ICI e criticità*, Corriere Tributario 2011, p 1108

dovute in proporzione ai redditi degli immobili non locati.

Praticamente i redditi agrari dei terreni agricoli di cui all'art 32 del T.U.I.R. ed i redditi degli immobili oggetto di locazione ad eccezione di quelli per i quali risulta applicabile, per opzione, la cedolare secca prevista dall'art 3 del dlgs 23/2011 resteranno assoggettati a tassazione ordinaria IRPEF.

Dall'analisi dei tributi che l'IMU è destinato a rimpiazzare, emerge una prima osservazione: il nuovo tributo comunale consentirà, in linea di massima, il raggiungimento di un risparmio d'imposta per i contribuenti che, con la disciplina ICI, erano tenuti al versamento dell'irpef e delle conseguenti addizionali sui redditi fondiari. Perciò saranno premiati i possessori di seconde case tenute a disposizione. Risulteranno invece penalizzati gli immobili strumentali di cui all'art 43 del T.U.I.R., che non sono produttivi di reddito fondiario (immobili utilizzati solo per l'esercizio dell'arte o della professione o dell'impresa commerciale): secondo la normativa ICI sono assoggettati ad una aliquota media pari al 6,49 per mille mentre, dal 2014 (come anticipato) potrebbero essere incisi con la maggiore aliquota media del 7,6 per mille (che è l'aliquota di equilibrio che garantisce a i comuni di raggiungere un gettito pari alla sommatoria dei tributi soppressi)⁸³.

Per tali beni, viene concessa la facoltà ai comuni di ridurre sino a metà l'aliquota IMU di base per gli immobili non produttivi di reddito fondiario di cui all'art 43 del T.U.I.R., la norma precisa, incomprensibilmente, che lo stesso trattamento può essere riservato agli immobili posseduti da soggetti IRES che, di fatto, sono già ricompresi nella disciplina prevista dall' art.43. In pratica l'ente locale, nell'esercizio della propria autonomia tributaria, potrà utilizzare la leva fiscale in chiave competitiva riducendo fino alla metà l'aliquota che grava sugli immobili delle imprese privilegiando, eventualmente solo alcune categorie catastali.

L'art. 9 del decreto legislativo individua i soggetti passivi di **IMU** e copia la formulazione dell'art 3 del D.lgs. 30 dicembre 1992 in materia di ICI. Sono definiti soggetti passivi del tributo le categorie seguenti:

- proprietari di immobili, ovvero titolari dei diritti reali di usufrutto, uso,

⁸³ Il calcolo e le proiezioni di gettito sono ampiamente descritti nella relazione tecnica al provvedimento, dove la stima dei tributi aboliti nel 2014 si aggira intorno a 11,57 miliardi di euro. Per ottenere un gettito IMU pari alla soppressione, considerate le esenzioni e deduzioni, e i dati di base imponibile IMU forniti dal catasto emerge che l'aliquota necessaria è del 7,6%

abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi;

- i concessionari di aree demaniali
- i locatori finanziari per tutta la durata dei contratti di leasing.

Invece, l'art 8, comma 2, determina il presupposto dell'imposta, che è dato dal possesso, sulla base delle condizioni suddette, di fabbricati, terreni ed aree edificabili, a qualsiasi uso destinati compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa. Nella nuova formula, contrariamente all'ICI, non è rintracciabile la definizione di immobili aree edificabili e terreno agricolo; pertanto sembra opportuno rinviare quelle in materia di ICI contenute nell'art. 2 del D.Lgs. 504/1992. È terreno agricolo quello adibito all'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, della silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali e attività connesse, secondo la formulazione di cui all'art 2135 c.c.. Per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione, determinate secondo i criteri previsti dagli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità. Infine, per fabbricato è definita l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, cui sia stata attribuita o attribuibile un'autonoma rendita (si considera parte integrante del fabbricato sia l'area occupata dalla costruzione, sia quella che ne costituisce pertinenza).

Come affermato sopra l'IMU ha come presupposto il possesso di immobili diversi dall'abitazione principale e dalle sue pertinenze, ed il legislatore si preoccupa di definirne i confini, modificando anche ciò che fino al 2011 era vigente. Infatti nel comma 3 dell'art. 8 del D.Lgs. 23/2011 l'abitazione principale viene così definita: "immobile iscritto o iscrivibile nel Catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente". I requisiti che devono essere rispettati sembrano essere tre: deve trattarsi di un'unica unità immobiliare dal punto di vista catastale, il contribuente deve dimorarvi abitualmente e contestualmente averne la residenza anagrafica⁸⁴. In materia di ICI, a decorrere dal periodo d'imposta 2008, per unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo si intende quella considerata tale ai sensi del D.Lgs

⁸⁴ L'esenzione dall'IMU viene esclusa per le categorie catastali A/1 (abitazioni di tipo signorili), A/9 (castelli e palazzi eminenti), per altro rimaste assoggettate ICI anche dopo le modifiche introdotte dal D.L. n.93 del 2008.

504/1992, il cui art 8 sancisce che l'abitazione principale è, di fatto, quella nella quale il contribuente a titolo di usufrutto, proprietà o altro diritto reale, ed i suoi familiari "dimorano abitualmente".

E tale dimora, fino prova contraria fornita dal contribuente, coincide con la residenza anagrafica⁸⁵. Pertanto nell'individuazione della prima casa alla quale applicare l'esenzione ai fini ICI, occorre tenere conto della dimora, mentre la condizione che sia lo stesso in cui il contribuente ha la propria residenza costituisce una presunzione semplice superabile fornendo prova contraria. Ora con la nuova formulazione, parrebbe, che per godere dell'esenzione IMU il contribuente debba dimorare nell'immobile ed avere stabilito, nel medesimo, e al contempo la propria residenza anagrafica. Nel comma 3, dell'art 8 del decreto legislativo 23/2011, viene espressamente previsto, in maniera più restrittiva rispetto all'ICI che l'esclusione dall'IMU si applica ad una sola pertinenza dell'abitazione principale che deve essere classificata nelle categorie catastali C/2, C/3 e C/7. Va ricordato che nella normativa ICI nessuna precisazione viene fornita in merito alle pertinenze. Il Ministero delle finanze nella risoluzione 5 giugno 2008 n.12/DF⁸⁶, aveva riconosciuto la spettanza dell'esenzione alle pertinenze dell'abitazione principale, ossia agli immobili che, a norma dell'art. 817 C.C., sono destinati dal proprietario della cosa principale in modo stabile a suo servizio od ornamento. Il silenzio della legge sull'argomento, a parere dell'amministrazione finanziaria, era significativo, in quanto legittimava l'estensione dell'esenzione alle eventuali pertinenze dell'abitazione principale, anche se distintamente iscritte in catasto, dal momento che in base all'art. 818 C.C. "gli atti e i rapporti giuridici che hanno per oggetto la cosa principale comprendono anche le pertinenze, se non è diversamente disposto". Va precisato, però, che le pertinenze sono esenti nei limiti eventualmente stabiliti nei singoli regolamenti comunali. Perciò come definite dal codice civile, tutte le pertinenze potrebbero godere dell'esenzione ICI qualora il regolamento comunale non abbia previsto deroghe specifiche. Conseguentemente, se il comune ha disciplinato la fattispecie delle pertinenze, l'esclusione dall'ICI riguardava, esclusivamente le pertinenze dell'abitazione principale considerate tali dai singoli regolamenti comunali.

⁸⁵ Da vedere anche le modifiche indotte dall'art 1 comma 173 lett b della legge 296/2006

⁸⁶ Banca dati BIG, IPSOA

La determinazione della base imponibile dell'IMU avviene attraverso esplicito rimando alle disposizioni per l'ICI contenute nell'art 5 del D.Lgs. n.504/1992. per i fabbricati iscritti in catasto, il comma 2 del richiamato articolo, stabilisce che la base imponibile ICI è data dal valore che risulta applicando all'ammontare delle rendite, rivalutate del 5% presenti in catasto al 1° gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori previsti dall'art.52 del D.P.R. 131/1986⁸⁷.

Ai sensi del medesimo art. 5, comma 3, per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale "D", posseduti da imprese e privi della rendita catastale, la base imponibile ai fini dell'ICI è determinata dai costi di acquisizione e incrementativi, contabilizzati per anno di formazione e attualizzati mediante l'applicazione dei coefficienti di adeguamento stabiliti annualmente con apposito decreto del ministero dell'economia e delle finanze.

Per le aree fabbricabili la base imponibile è costituita dal valore venale in comune commercio, avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche.

A tale proposito, va ricordato che ai sensi dell'art.59, comma 1, lett .g), del D.Lgs. 446/1997 il comune può determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili. Tale determinazione ha come finalità quella di autolimitazione del potere di accertamento ICI e di ridurre l'insorgenza del contenzioso, così da ritenere congruo il valore dichiarato dal contribuente in misura non inferiore a quella stabilita nel regolamento comunale. Resta comunque ferma la regola stabilita dall'art. 5,5 del D.Lgs. 504/1992 secondo la quale il valore delle aree fabbricabili è quello venale in comune commercio. Ciò comporta, fra l'altro, che il contribuente può dichiarare un valore inferiore a quello stabilito nel regolamento ed il comune ritenerlo congruo in quanto corrispondente al valore di mercato. Se invece il comune intende accertare un maggiore valore, l'accertamento deve essere adeguatamente motivato in riferimento all'iter logico

⁸⁷ Moltiplicatori così individuati: 100 se si tratta di unità immobiliari classificate nei gruppi catastali A (abitazioni) e C (negozi, depositi ecc, con esclusione delle categorie A/10 e C/1; 140 se trattasi di unità immobiliari classificate nel gruppo catastale B (collegi, convitti ecc); 50 se trattasi di unità immobiliari classificate nella categoria A/10 (uffici e studi privati) e nel gruppo D (opifici, alberghi ecc); 34 se si tratta di unità immobiliari classificate nella categoria C/1 (negozi e botteghe).

giuridico seguito dall'ufficio per la rideterminazione del valore, la mancanza di una adeguata motivazione sarà causa di nullità dell'atto.

Per i terreni agricoli, invece, la base imponibile è costituita dal reddito dominicale in catasto alla data del primo gennaio dell'anno di tassazione moltiplicato per il coefficiente pari a 75. si ricorda che a decorrere dal primo gennaio 1997 il reddito dominicale deve essere rivalutato del 25%, in conformità a quanto previsto dall'art 3, comma 51, della legge 23 dicembre 1996 n.662.

Alla base imponibile determinata con i criteri sopra ricordati, va applicata l'aliquota stabilita dal D.Lgs. 23/2011 in misura pari al 7,6 per mille. La norma dispone che la predetta aliquota può essere modificata con apposito decreto del presidente del consiglio dei ministri, da emanare su proposta del ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con la Conferenza Stato. Città ed autonomie locali, nel rispetto dei saldi di finanza pubblica, tenendo conto delle analisi effettuate dalla commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo o se già istituita dalla conferenza permanentemente per il coordinamento della finanza pubblica.

Come suddetto ai comuni viene riconosciuta un'ampia possibilità di intervento sull'aliquota: infatti, con deliberazione del consiglio comunale da adottarsi entro il termine di approvazione del bilancio di previsione, con l'aliquota base può essere modificata, in aumento o diminuzione sino al 3 per mille. In pratica, l'aliquota può essere compresa fra un minimo del 4,6 per mille ed un massimo del 10,6 per mille. Il margine di tale manovra viene ristretto al due per mille nell'ipotesi di aliquota applicabile agli immobili locati, per i quali, il comma sei dell'art 8 del decreto legislativo prevede che l'aliquota base stabilita dal comune è ridotta alla metà. La scelta di ridurre alla metà l'aliquota IMU discende dal fatto che per tali fattispecie, la nuova imposta non è sostitutiva dell'IRPEF sulla componente immobiliare e, per tanto, in assenza di tale previsione si sarebbe concretizzato un aumento della pressione fiscale, come prima ricordato per le medesime finalità era stata prevista nelle prime versioni del decreto la medesima riduzione per gli immobili strumentali posseduti nell'ambito di impresa o di lavoro autonomo.

Un'altra analogia con l'ICI è la modalità di applicazione dell'imposta che sarà calcolata per distinti anni solari, tenendo in considerazione proporzionalmente dei mesi dell'anno solare durante i quali non si è avuto possesso del bene. In dettaglio,

anche per l'IMU il mese in cui la proprietà o il diritto reale di godimento si è protratto solo in parte è computato per intero, se in contribuente ha posseduto l'immobile per almeno 15gg, mentre non è conteggiato se il possesso è durato meno di 15 gg. Sostanzialmente vale il criterio di prevalenza temporale. Il versamento del tributo avviene in due rate di uguale importo, la prima scade il 16 giugno e la seconda il 16 dicembre, con facoltà per il contribuente di versare il dovuto in una sola volta entro il 16 giugno. Le perplessità sull'argomento sono molte, e riguardano le inevitabili complicazioni che ne possono scaturire: L'art. 9 comma 4 del decreto legislativo, prevede che le modalità di corresponsione del tributo saranno individuate dal comune. Al comune viene riconosciuta nell'ambito della potestà regolamentare, la possibilità di introdurre l'istituto dell'accertamento con adesione di cui al D.Lgs. 218/1997 prevedendo anche il pagamento delle somme dovute possa avvenire in forma rateale, senza maggiorazione di interessi. Ciò predetto, sarà tuttavia indispensabile attendere i decreti del Ministro dell'economia e delle finanze per i modelli di dichiarazione e versamento. Viene invece espressamente la disciplina dell'ICI per l'accertamento, la riscossione coattiva, i rimborsi le sanzioni, interessi e contenzioso⁸⁸.

L'art 9, comma 8 del decreto legislativo elenca le esenzioni e per gran parte riprende quelle previste dall'art.7 del D.Lgs. n.504/1992. Dal 2014 gli esenti IMU saranno:

- gli immobili posseduti da comuni, province, regioni e stato; comunità montane, consorzi tra enti territoriali ed enti del servizio sanitario nazionale. Non sono più previste esenzioni per gli immobili appartenenti alla camera di commercio diversamente dalla precedente disciplina ICI.
- Fabbricati classificati con le lettere E/1 e E/9 (lett. b del comma 1 dell'art. 7 del D.Lgs. n.504/1992)
- I fabbricati destinati ad usi culturali di cui all'art. 5-bis del D.P.R. 601/1973, cioè destinati a sedi aperte al pubblico di musei, pinacoteche archivi, cineteche, biblioteche, emeroteche di privati e statali, fondazioni e istituzioni, purché l'utilizzo dell'immobile non dia reddito al possessore. L'esenzione è prevista anche per quei giardini e parchi aperti al pubblico la cui

⁸⁸ Con richiamo alle discipline contenute agli articoli 10, c.6, 11 c. 3,4 e 5, 12, 14 e 15 del D.lgs n. 504/1992 nonché art 1 comma da 161 a 170 della legge n.296/2006

conservazione si ritenga sia di pubblico interesse;

- Fabbricati e pertinenze destinati all'esercizio del culto se compatibile con gli articoli 8 e 19 della costituzione;
- I fabbricati di proprietà della santa sede come indicati dagli articoli 13 e 16 del Trattato lateranense sottoscritto l'11 febbraio 1929;
- I fabbricati appartenenti agli stati esteri ed alle organizzazioni internazionali;
- Gli immobili utilizzati da enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello stato, che non hanno per oggetto principale o esclusivo, l'esercizio di attività commerciali, destinate esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali ricreative , sportive ed attività dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi e all'educazione cristiana, così come stabilito dalla lettera a) dell'art 16 della legge 222/1985.

L' Imposta Municipale Secondaria, ai sensi dell'art 11 del D.Lgs 23/2011, sarà introdotta dal 2014, con deliberazione del consiglio comunale, in sostituzione della tosap (o cosap) e l'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni (o il cimp), dei quali recepisce la disciplina essenziale; è infatti, stabilito, che il presupposto sarà l'occupazione dei beni del demanio o del patrimonio indisponibile dei comuni, nonché gli spazi sopra o sotto il suolo pubblico, anche a scopi pubblicitari, che il soggetto passivo sarà chi effettua tale occupazione (e sarà obbligato solidalmente, in caso di impianti pubblicitari di chi li utilizzi per diffondere il messaggio pubblicitario), che l'imposta sarà determinata in base alla durata ed all'estensione dell'occupazione, fissando tariffe differenziate per tipologia, finalità, zona dell'occupazione, e classe demografica del comune. Un regolamento governativo ex art.17, comma 1, l.400/1988 porrà la disciplina generale che verrà adottata d'intesa con la conferenza Stato-città ed autonomie locali, ma è facoltà dei comuni disporre esenzioni ed agevolazioni con il proprio regolamento. In ogni caso, l'art 14 comma 6, del D.Lgs 23/2011 conferma in via generale la potestà regolamentare in materia di entrate degli enti locali di cui agli articoli 52 e 59 del D.Lgs. 446/1997 anche per i nuovi tributi da esso previsti.

5. *La cedolare secca*

A partire dal 2011 le persone fisiche proprietarie di immobili o titolari di diritti reali di godimento su unità immobiliari locate ad uso abitativo possono scegliere l'applicazione di un regime tributario sostitutivo sul reddito da locazione (c.d. cedolare secca sugli affitti) pari al 21% sui canoni di locazione a regime ordinario ed al 19% per quelli a regime concordato (art 3 d.lgs. 23/2011)⁸⁹. L'irpef e le relative addizionali vengono sostituite dalla cedolare secca, come anche le imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione ovvero sulla sua eventuale risoluzione o proroga. L'imposta può essere applicata anche per i contratti di locazione per cui non sussiste obbligo di registrazione, i cosiddetti contratti di locazione "brevi"⁹⁰. Un vero e proprio tributo alternativo a tutti i tributi applicabili ora, con riferimento ai canoni di locazione di immobili adibiti ad abitazione, percepiti da persone fisiche soggette ad IRPEF.

Non si applica la nuova disciplina alle locazioni di immobili ad uso abitativo effettuate nell'esercizio di attività d'impresa o di arti e professioni.

La scelta appare chiara, l'agevolazione viene riconosciuta solo alle persone fisiche che oltre all'abitazione principale, detengono un secondo immobile che decidono di concedere in affitto a persone che lo destinano ad uso abitativo. Lo scopo della norma è quello di ridurre fortemente l'imposizione sulle locazioni al fine di stimolare

⁸⁹ Art. 3 del d.lgs. 23/2011

Cedolare secca sugli affitti

1. In alternativa facoltativa rispetto al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, il proprietario o il titolare di diritto reale di godimento di unità immobiliari abitative locate ad uso abitativo può optare per il seguente regime.

2. A decorrere dall'anno 2011, il canone di locazione relativo ai contratti aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e le relative pertinenze locate congiuntamente all'abitazione, può essere assoggettato, in base alla decisione del locatore, ad un'imposta, operata nella forma della cedolare secca, sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione; la cedolare secca sostituisce anche le imposte di registro e di bollo sulla risoluzione e sulle proroghe del contratto di locazione. Sul canone di locazione annuo stabilito dalle parti la cedolare secca si applica in ragione di un'aliquota del 21 per cento. La cedolare secca può essere applicata anche ai contratti di locazione per i quali non sussiste l'obbligo di registrazione. Per i contratti stipulati secondo le disposizioni di cui agli articoli 2, comma 3, e 8 della legge 9 dicembre 1998, n. 431, relativi ad abitazioni ubicate nei comuni di cui all'articolo 1, comma 1, lettere a) e b), del decreto-legge 30 dicembre 1988, n. 551,

convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 1989, n. 61, e negli altri comuni ad alta tensione abitativa individuati dal Comitato interministeriale per la programmazione economica, l'aliquota della cedolare secca calcolata sul canone pattuito dalle parti è ridotta al 19 per cento. Sui contratti di locazione aventi a oggetto immobili ad uso abitativo, qualora assoggettati alla cedolare secca di cui al presente comma, alla fideiussione prestata per il conduttore non si applicano le imposte di registro e di bollo (1)

⁹⁰ A.VILLA, *La fiscalità comunale*, Giornale di diritto amministrativo, 2011, p. 593

l'emersione del sommerso in questo settore. Aspetto, questo, confermato dalle pesanti sanzioni previste in caso di mancata dichiarazione⁹¹.

Il locatore può registrare il contratto di locazione (le proroghe e le risoluzioni) in maniera ordinaria, pagando cioè l'imposta di registro o di bollo e dichiarare nel modello 730 o in Unico PF, i canoni di locazione percepiti nell'anno, sommandoli agli altri redditi sul cui totale va calcolata l'Irpef dovuta; oppure sceglie di pagare la cedolare secca, in modo da non pagare il registro e il bollo alla registrazione del contratto di locazione (proroga o risoluzione) e non dichiarare gli affitti nel modello 730 o Unico PF. Come accennato sopra le aliquote sono due il 21% del canone annuo, per i contratti a canone libero, e il 19% del canone annuo per i contratti a canone concordato su abitazioni situate su comuni con carenze di disponibilità abitative oppure in quelli ad alta tensione abitativa. I versamenti avvengono negli stessi tempi dell'Irpef: saldo e acconto a giugno e novembre.

I soggetti che possono scegliere di applicare la cedolare secca sono le persone fisiche (sono dunque escluse società, associazione ecc...) che siano proprietarie dell'immobile locato o titolari di un altro diritto reale di godimento sullo stesso (es. usufruttuari). L'immobile deve essere ad uso abitativo e deve essere locato per finalità abitative. Le categorie catastali coinvolte sono le A1 e A11, sono escluse le A10: uffici e studi privati.

Quando si registra il contratto e si opta per la cedolare secca si utilizza il modello semplificato SIRIA oppure il modello 69. Il modello SIRIA, introdotto dal provvedimento del Direttore Agenzia delle entrate del 7 aprile 2011 si compila telematicamente ed è disponibile sul sito dell'agenzia delle entrate (www.agenziaentrate.gov.it) senza spese o software aggiuntivi. I casi in cui può essere scelto il modello SIRIA sono 5: i locatori non sono più di tre e tutti optano per la cedolare secca, i locatari non sono più di tre, è locata una sola abitazione e non più di tre pertinenze, abitazione e pertinenze sono iscritte in catasto e hanno la rendita catastale oppure il contratto contiene solo la disciplina del rapporto di locazione senza altre pattuizioni.

Il modello 69 "modello per la richiesta di registrazione degli atti per gli adempimenti

⁹¹ Per ulteriori approfondimenti si rimanda alla lettura di C. CARPENTIERI, *Come decidere se optare o meno per la nuova cedolare secca sugli affitti*, Corriere Tributario 2011 p.1115

successivi” introdotto dal medesimo provvedimento , invece, è cartaceo. Esso sostituisce la comunicazione dei dati catastali e si presenta in due copie ad un qualunque ufficio dell’Agenzia delle Entrate, esso va utilizzato in tutti i casi in cui non ricorrano i presupposti per l’utilizzo del modello semplificato SIRIA e nelle ipotesi diverse dalla registrazione (proroga, risoluzione ecc.). Coloro i quali scelgono di applicare la cedolare secca devono comunicare, con raccomandata, al locatore la rinuncia, per il periodo di validità dell’operazione, alla facoltà di richiedere qualsiasi aggiornamento de canone, anche se prevista nel contratto, inclusa la “variazione Istat”. Per i contratti di locazione dove è espressamente disposta la rinuncia agli aggiornamenti del canone non è necessario inviare comunicazione al conduttore.

L’imposta è del 21% (contratti a canone libero⁹²) o del 19% (contratti a canone concordato⁹³) e sostituisce, per il periodo di validità dell’opzione :

- l’Irpef e le addizionali, comunale e regionale, sul reddito fondiario prodotto dagli immobili (casa e pertinenze) per i quali si è scelta la tassazione con cedolare secca. Va ricordato che il reddito tassato con la cedolare secca non può essere inferiore alla rendita catastale dell’abitazione. L’importo da tassare con l’aliquota del 21% o del 19% è cioè ,maggiore fra la somma dei canoni di locazione maturati nel periodo di validità dell’opzione per la cedolare secca e l’ammontare della rendita catastale riferita allo stesso periodo rivalutata del 5%
- l’imposta di registro
- l’imposta di bollo sul contratto di locazione
- l’imposta di registro e di bollo sulle risoluzioni anticipate, se il contratto si risolve in una annualità in cui il locatore ha scelto di applicare la cedolare
- l’imposta di registro e di bollo sulle proroghe , se si sulla proroga si opta per la cedolare.

Per la registrazione dei contratti di locazione⁹⁴ , sia in caso di scelta per la cedolare secca sia nel caso in cui tale opzione non venga esercitata, non sono dovuti tributi speciali. I tributi speciali sono invece dovuti nei casi in cui venga rilasciata una copia o una certificazione dei contratti di locazione.

⁹² I canoni diversi da quelli a canone concordato di cui agli articoli 2 comma 3 e 8 della legge 431/1998

⁹³ Sono i canoni elencati specificamente nei sopracitati articoli.

⁹⁴ È previsto che la registrazione del contratto di locazione “assorbe gli ulteriori obblighi di comunicazione incluso l’obbligo previsto dall’art. 12 decreto legge n. 59/1978con modificazione dalla legge 191/1978.”

Il pagamento della cedolare secca (da effettuare con modello F24) segue le regole “classiche” : saldo ed eventualmente acconto alle stesse scadenze previste per l’irpef. I codici tributi da utilizzare sono tre: “1840” per la prima rata dell’acconto, “1841” per la seconda rata dell’acconto o per l’acconto in unica soluzione, “1842” per il saldo; ed è “compensabile” con le regole ordinarie.

Per il primo anno, il 2011, l’acconto fu fissato nell’85% percento ma a partire dal 2012 l’acconto è del 95%. Se il contratto viene risolto anticipatamente prima del versamento della seconda rata di acconto, essa potrà essere rideterminata al fine di commisurare l’acconto dovuto alla percentuale stabilita.

Un piccolo accorgimento per il contribuente è che l’acconto è unitario e non per singolo contratto, pertanto di fronte a più contratti per i quali si è optato per questo tipo di tassazione, per verificare se l’acconto è dovuto e se l’importo va versato in una o due rate, occorre sommare tutti gli importi della cedolare secca relativi a ciascun contratto.

L’intento primo della norma è l’emersione dei redditi relativi alle locazioni di immobili, il decreto legislativo sul fisco municipale prevede un trattamento sanzionatorio particolare sia nei casi di omessa registrazione del contratto sia nei casi di omessa o insufficiente dichiarazione del reddito emergente dalla locazione di immobili ad uso abitativo.

Le sanzioni previste nei casi di omessa o infedele dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi sono raddoppiate. Nel caso di mancata indicazione del canone è applicabile una sanzione dal 240% al 480% dell’imposta dovuta, se invece è indicato in misura inferiore a quella effettiva la percentuale varia dal 200 al 400%⁹⁵. Se invece non emerge un’imposta dovuta la sanzione è pecuniaria e varia da 516 euro a 2.064 euro⁹⁶.

Va, inoltre, ricordato che tutte le parti (locatario e conduttore) devono chiedere la registrazione del contratto e che l’omessa registrazione provoca una sanzione dal 120% al 140% dell’imposta di registro più gli interessi. A questo punto al contribuente è data la possibilità del ravvedimento operoso, se opta per esso e attivando la cedolare secca pagherà una sanzione ridotta e gli interessi, se invece

⁹⁵ Misura doppia rispetto a quella prevista dall’art 1 comma 2 del D.lgs. 471/1997

⁹⁶ Misura doppia rispetto a quella prevista dall’art 1 comma 1 del D.lgs. 471/1997

non applica il ravvedimento dovrà pagare l'imposta di registro, la sanzione e gli interessi.

Tale trattamento sanzionatorio specifico⁹⁷, conferma che l'intento prima della norma è l'emersione dei redditi relativi alla locazione da immobili.

A consuntivo 2011, il gettito complessivo della cedolare secca è stato pari a 672 milioni di euro contro stime iniziali di 2,7 miliardi. La previsione per il 2012 è stata abbassata a 814 milioni rispetto ai 3,8 miliardi precedentemente ipotizzati. Invece, per il biennio 2013-15, le stime sono state ridotte di un quarto rispetto alle proiezioni iniziali. Tutte le proiezioni di gettito per i tre anni 2013-14-15 sono state ridotte di un quarto⁹⁸. L'ipotesi è che molti locatori, persone fisiche, non abbiano optato per cedolare secca per la complessità delle procedure che bisogna seguire. Una riduzione della burocrazia potrebbe facilitare l'adesione alle possibilità che l'Amministrazione Finanziaria sta offrendo. Il meccanismo applicativo assai macchinoso ha portato ad una "falsa partenza" di una misura fiscale che avrebbe potuto avere un ruolo molto importante su diversi fronti. Oltre a rilanciare il mercato delle locazioni, la cedolare secca, se fosse stata concepita come una flat tax, e quindi con le caratteristiche di semplicità ed immediatezza, avrebbe favorito anche la mobilità territoriale dei lavoratori.

6. *Il potenziamento dell'imposta di scopo*

L'articolo 6 del D.lgs. 23/2011 (decreto sul federalismo fiscale) prevede che entro il 31 ottobre 2011 avvenga la revisione della tassa di scopo (Iscop) istituita e disciplinata all'art. 1 comma 145 della legge 27 dicembre 2006, n. 296⁹⁹ (finanziaria per 2007) con regolamento di delegificazione di cui all'art. 17, 2 della legge 400/1988 da adottare d'intesa con la conferenza Stato-città e le autonomie locali; e ed

⁹⁷ Si tratta di sanzioni c.d. indirette, perché impongono delle penalizzazioni contrattuali non indifferenti, creando delle perdite nette per il conduttore.

⁹⁸ Dati riferiti in audizione alla commissione Finanze della camera dal direttore del Dipartimento del Ministero delle Finanze e dell'economia Fabrizia La Pecorella. Fonte: www.lacedolaresecca.net

⁹⁹ Art. 1 comma 145 L.296/2006 "A decorrere dal 1° gennaio 2007, i comuni possono deliberare, con regolamento adottato ai sensi dell' articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, l'istituzione di un'imposta di scopo destinata esclusivamente alla parziale copertura delle spese per la realizzazione di opere pubbliche individuate dai comuni nello stesso regolamento tra quelle indicate nel comma 149."

espressamente riproposta nel DDL Calderoli 42/2009. Le modifiche da apportare alla precedente disciplina del tributo devono prevedere:

- l'individuazione di ulteriori opere pubbliche rispetto a quelle indicate nel comma 149 (finalità per le quali può essere istituita l'imposta di scopo) del citato articolo 1 della legge 296 del 2006;
- l'aumento della durata massima di applicazione dell'imposta fino a 10 anni, stabilita dal comma 147 del citato articolo 1;
- la possibilità che il gettito dell'imposta finanzi il 100% dell'ammontare della spesa sostenuta per la realizzazione dell'opera pubblica.

L'obbligo di restituzione del tributo ai contribuenti, nel caso di mancato inizio dell'opera entro due anni dalla data prevista dal progetto esecutivo, rimane fermo, come previsto dal comma 151 dell'articolo uno della legge 296 del 2006.

I commi da 145 a 151, dell'unico articolo della legge finanziaria del 2007 prevede che i comuni con proprio regolamento, possono istituire l'imposta di scopo per finanziare l'importo massimo del 30% della spesa dell'opera pubblica da realizzare; il senso della novità prodotta dalla legge 296 del 2006 è quella di dare maggiore autonomia agli enti locali in materia di realizzazione di opere pubbliche a patto, però, che parte del finanziamento avvenga con una "tassazione" locale dei contribuenti.

Nel 2007 il legislatore ha disciplinato quali sono le opere che si possono "pagare" con l'istituzione dell'imposta di scopo (art. comma 149):

- opere per il trasporto pubblico urbano;
- opere viarie, con l'esclusione della manutenzione straordinaria ed ordinaria delle opere esistenti;
- opere particolarmente significative di arredo urbano e di maggior decoro dei luoghi;
- opere di risistemazione di aree dedicate a parchi e giardini;
- opere di realizzazione di parcheggi pubblici;
- opere di restauro;
- opere di conservazione dei beni artistici e architettonici;
- opere relative a nuovi spazi per eventi e attività culturali, allestimenti museali e biblioteche;
- opere di realizzazione e manutenzione straordinaria di edifici scolastici.

Il comune delibera l'istituzione dell'imposta di scopo con apposito regolamento adottato ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo n.446 del 1997¹⁰⁰; dove si prevede che province e comuni possono disciplinare con un regolamento le loro entrate, anche tributarie, eccetto che per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, della aliquota massima dei singoli tributi e dei soggetti passivi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. I regolamenti devono essere approvati da comune e provincia non oltre il termine di approvazione del bilancio di previsione e non hanno effetto prima del 1° gennaio dell'anno successivo. Tali regolamenti devono essere comunicati Ministero dell'Economia e delle Finanze entro 30gg dalla data in cui sono diventati esecutivi e sono resi pubblici mediante avviso nella Gazzetta Ufficiale.

Il regolamento che istituisce l'imposta determina:

- l'opera pubblica da realizzare;
- l'ammontare della spesa da finanziare;
- l'aliquota d'imposta;
- l'applicazione di esenzioni, riduzioni o detrazioni in favore di determinate categorie di soggetti, in relazione all'esistenza di particolari situazioni sociali o reddituali, con particolare riferimento ai soggetti che già godono di esenzioni o riduzioni ai fini del versamento dell'imposta comunale sugli immobili, sulla prima casa e ai soggetti con reddito inferiore ai 20.000 euro;
- le modalità di versamento degli importi dovuti.

Il periodo massimo per cui l'imposta è dovuta è di massimo cinque anni (prolungata a 10 nella nuova formulazione), per la stessa opera pubblica, ed è determinata applicando alla base imponibile dell'ICI un'aliquota che non deve superare il 5 per mille¹⁰¹. L'attuazione di questa forma di prelievo è dovuta dai soggetti che pagano l'imposta comunale sugli immobili, tramite una forma di prelievo che rappresenta una specie di "addizionale dell'ICI". Come detto sopra una forma di tutela è prevista per il contribuente che non vede l'inizio dell'opera a due anni di distanza dal progetto

¹⁰⁰ Art. 1 comma 148 L.296/2006 "Per la disciplina dell'imposta si applicano le disposizioni vigenti in materia di imposta comunale sugli immobili"

¹⁰¹ Art. 1 comma 147 L.296/2006 "L'imposta e' dovuta, in relazione alla stessa opera pubblica, per un periodo massimo di cinque anni ed e' determinata applicando alla base imponibile dell'imposta comunale sugli immobili un'aliquota nella misura massima dello 0,5 per mille."

esecutivo , l'ente locale deve rimborsare i versamenti effettuati dai contribuenti entro i due anni successivi.

E nel 2012, a che punto siamo? Con l'arrivo dell'Imu anticipata (vedi cap. 3), che sostituisce l'ICI, l'imposta di scopo cambia la sua base imponibile. Questo per effetto di un emendamento al decreto fiscale (Dl. 16/2012) che ha esteso all'Isco i moltiplicatori introdotti per il calcolo della nuova tassa sulla casa. Se un comune decide di istituire l'imposta di scopo dovrà farlo non solo alla luce delle disposizioni previste dall'art 6 del D.lgs 23/2011, ma anche sulla scorta della nuova base imponibile Imu. Tuttavia, per quei comuni che hanno applicato l'Isco è necessario solo approvare un nuovo regolamento che vada ad aggiornare la nuova base imponibile, e se l'aliquota verrà lasciata inalterata si avrà l'effetto di un aumento di gettito, ergo un aumento della pressione fiscale sui cittadini. Va ricordato, però, che la tassa di scopo non ha sedotto molti sindaci, infatti dal 2007 a oggi i comuni che ne hanno fatto ricorso sono stati solo una ventina.

L'imposta di scopo si caratterizza per lo stretto collegamento esistente fra sacrificio richiesto e raggiungimento dell'obiettivo ad esso legato, in modo da assicurare una sostanziale condivisione da parte dei cittadini che sono messi nella posizione di esercitare un'attività di controllo sull'operato degli amministratori. L'altra caratteristica peculiare dell'imposta di scopo è che i soggetti passivi al prelievo a cui è chiesto il sacrificio, si presume che siano anche i diretti beneficiari dell'intervento, visto che la base imponibile è relativa all'ICI. Ma i benefici possono essere goduti anche da soggetti diversi dai residenti in un territorio quindi sarebbe opportuno, prevedere che i comuni possano individuare autonomamente e coerentemente soggetti passivi e aliquote differenziate¹⁰². Ciò garantirebbe uno strumento maggiormente elastico per quanto concerne la selezione dei soggetti tenuti a finanziare le opere pubbliche e la ripartizione del relativo carico. Forse proprio questa impossibilità ha scoraggiato le giunte comunali nell'applicazione dell'imposta, che avrebbero avuto il difficile compito, politico più che altro, di spiegare ai cittadini che gli unici ad avere vantaggio dalla costruzione dell'opera sarebbero stati loro e tutti indistintamente dalle abitudini e stili di vita.

¹⁰² Per approfondimenti sulla questione si rimanda alla lettura di L. TOSI, *Considerazioni sulla fiscalità degli enti locali nel disegno di legge di riforma federalista dell'ordinamento tributario*, Rivista di diritto tributario 2008, p. 941

7. *L'istituzione del fondo perequativo*

Il fondo perequativo viene istituito con l'art. 13 del D.lgs 23/2011 ma l'art 23 della legge delega 42/2009 ne elenca i criteri di alimentazione e composizione. Nel bilancio dello stato, partire dal 2016, è istituito un fondo perequativo per il finanziamento delle spese dei comuni, su determinazione dei fabbisogni standard collegati alle spese fondamentali, come concorso per il finanziamento delle funzioni da loro svolte.

I fabbisogni standard sono individuati nel D.lgs. 216/2010, e sono uno dei punti centrali della riforma, il loro scopo è quello di assicurare un graduale e definitivo superamento della *spesa storica*. I comuni svolgono delle funzioni fondamentali, ossia erogano prestazioni e servizi sostenendo delle spese, esse vanno rapportate ai fabbisogni standard che rappresentano il riferimento per il finanziamento integrale della spesa.

Il fondo perequativo (istituito nel bilancio regione di appartenenza) è nutrito da un fondo perequativo dello stato, che a cascata è alimentato dalla fiscalità generale ed è di importo pari alla differenza tra il fabbisogno standard per le funzioni fondamentali e il totale delle entrate standardizzate di applicazione generale appartenenti ai comuni (escluse imposte di scopo o contributi per interventi speciali). Anche parte della spesa in conto capitale dovrebbe essere finanziata dal fondo perequativo. A ogni comune, invece, per la spesa corrente per le funzioni fondamentali va una quota calcolata in base ad un indicatore di fabbisogno finanziario, ottenuto dalla differenza tra il valore standardizzato della spesa corrente al netto degli interessi e il valore standardizzato del gettito dei tributi¹⁰³.

Nel periodo si attesa delle norme che definiscono le funzioni fondamentali, il fabbisogno è finanziato considerando l'80% delle spese come fondamentali ed il rimanente 20% come non fondamentali; l'80% è finanziato con le entrate dell'autonomia finanziaria comprese le compartecipazioni a tributi erariali e dal fondo

¹⁰³ La delega prevede che la spesa corrente standardizzata sia determinata sulla base di una quota pro-capite uniforme, riveduta per tenere conto dei differenziali di spesa che derivano dall'ampiezza demografica, dalle caratteristiche del territorio e dalle caratteristiche demografiche, produttive e sociali de diversi enti. Gli indicatori di fabbisogno di infrastrutture saranno invece il riferimento per la spesa in conto capitale. Le spese comunali delle funzioni non fondamentali sono finanziate con tributi propri e compartecipazioni e la perequazione avviene in base alla capacità fiscale.

perequativo; l'altro 20% é alimentato dalle entrate derivanti dall'autonomia finanziaria, comprese le compartecipazioni a tributi regionali, e dal fondo perequativo.

Per finire, la delega individua, in via provvisoria, le funzioni da considerare per determinare l'entità ed il riparto dei fondi perequativi in base al fabbisogno standard o alla capacità fiscale:

- funzioni generali di amministrazione, di gestione e controllo, nella misura complessiva del 70% delle spese certificate dall'ultimo conto del bilancio disponibile alla data di entrata in vigore della delega;
- funzione di istruzione pubblica, compresi i servizi inerenti gli asili nido, l'assistenza e la refezione scolastica e l'edilizia scolastica;
- funzioni di polizia locale;
- funzioni in ambito di viabilità e trasporti;
- funzioni inerenti la gestione del territorio e dell'ambiente, esclusi edilizia residenziale pubblica e locale e piani di edilizia e il servizio idrico integrato,
- funzioni del settore sociale.

Il metodo adottato per la determinazione della spesa standard è quello degli studi di settore, in modo da “determinare, partendo anche da qui non solo dai dati contabili... ma anche dagli aspetti strutturali dei servizi erogati, i livelli presuntivi di fabbisogno finanziario da considerare coerenti con un livello accettabile di efficienza”. Questo metodo ha il vantaggio di coinvolgere gli enti locali nelle scelte tecniche alla base della determinazione dei fabbisogni standard, evitando il ripetersi di esperienze fallimentari.

Il D.lgs. 216/2010 affida alla società per gli studi di settore SOSE Spa, il compito di redigere le metodologie per l'individuazione dei fabbisogni standard e la loro determinazione con tecniche statistiche.

La partenza è la spesa storica, rivista sulla base delle caratteristiche dei singoli enti, quali la spesa per servizi svolti in forma associata o esternalizzati, la dimensione e la struttura socio-demografica nonché le caratteristiche territoriali. Nel decreto sono individuate anche le diverse fasi per la determinazione dei fabbisogni standard, a partire dalla raccolta dei dati strutturali e contabili e dall'individuazione dei modelli organizzativi e dei livelli di fornitura delle prestazioni, per tutte le funzioni

fondamentali¹⁰⁴; il passo seguente è l'analisi dei costi associati a ciascuna funzione, per individuare quelli più significativi e quindi determinare gli intervalli di normalità; si continua poi con la costruzione del modello di stima dei fabbisogni standard, con l'utilizzo di diverse tecniche statistiche; da ultimo, si predispongono un sistema di indicatori, al fine di valutare l'adeguatezza dei servizi offerti e consentire agli enti locali di migliorarli.

Il monitoraggio della fase applicativa e l'aggiornamento delle elaborazioni relative alla determinazione dei fabbisogni standard sono sempre affidate al SOSE¹⁰⁵.

Nel 2011 il fabbisogno standard è determinato con riguardo ad almeno un terzo delle funzioni fondamentali, nel 2012 esso sarà determinato per almeno due terzi delle funzioni fondamentali e nel 2013 per tutte le funzioni fondamentali, con un processo a tappe che garantisca l'entrata a regime del entro il 2016. dunque l'anno di avvio della fase di transizione dalla spesa storica ai fabbisogni standard è il 2012. Il legislatore ha anche specificato che i fabbisogni standard vengano rideterminati al massimo ogni 3 anni dalla loro adozione.

L'obiettivo del governo, con l'aiuto della metodologia degli studi di settore, è quello di determinare livelli presuntivi di fabbisogno finanziario coerenti con un livello accettabile di efficienza, partendo dai dati contabili ma anche dagli aspetti strutturali dell'erogazione dei servizi. La collaborazione e la partecipazione degli enti locali, tramite compilazione dei questionari, dovrebbe, inoltre, garantire una maggiore solidità politico istituzionale al processo di costruzione del federalismo. La rideterminazione periodica, poi, potrebbe portare ad un processo di miglioramento dell'efficienza e dell'efficacia delle amministrazioni pubbliche, anche alla luce delle innovazioni tecniche nella fornitura di servizi pubblici locali.

Tuttavia le perplessità non mancano. La prima riguarda la veridicità delle dichiarazioni e sorge dal fatto che gli enti stessi compilano i questionari e conoscono benissimo gli effetti delle loro dichiarazioni, quanto possono essere affidabili?

Per una valutazione degli effetti dei decreti attuativi della legge delega 42/2009, pesano la mancanza di dati trasparenti attendibili e coerenti sulla finanza degli enti

¹⁰⁴ Per raccogliere i dati il SOSE ha predisposto dei questionari da far compilare agli enti locali. Nel caso di inadempimento o mancato rispetto dei termini e scadenze, sono previste sanzioni molto importanti come ad esempio il blocco dei trasferimenti erariali.

¹⁰⁵ Il SOSE si avvale sempre della collaborazione scientifica dell'IFEL, inoltre il COPAFF deve approvare le metodologie di calcolo del fabbisogno standard, e le successive fasi di monitoraggio ed elaborazione.

territoriali. Una seria attività di controllo e monitoraggio sarà certamente di aiuto per verificare se il previsto e l'accertato vanno di pari passo, ma nel caso le previsioni si discostassero molto dalla realtà, la manovra correttiva potrebbe pesare molto, forse troppo, nelle tasche dei cittadini.

III. In particolare. L'anticipazione sperimentale dell'I.M.U. e un raffronto con l'I.C.I.

La conversione in legge del Decreto Monti (L. 22 dicembre 2011, n. 214), dopo l'approvazione del D.L. 6 dicembre 2011, n.201, introduce un cambiamento rilevante nell'ambito del fisco comunale, con l'introduzione anticipata dell'imposta municipale propria a partire già dal 2012 e con la previsione della sostituzione, a partire dal 2013, anche della T.A.R.S.U./T.I.A. con il nuovo tributo sui rifiuti e servizi.

Nel Decreto Monti è stata grossomodo confermata l'impostazione fornita dal governo precedente, specialmente a causa del poco tempo intercorso tra la nomina dell'esecutivo e la sua emanazione; tuttavia c'è stata una modifica sostanziale dovuta della reintroduzione dell'imposizione immobiliare sull'abitazione principale e sulle relative pertinenze, e a causa degli aumenti che sono stati adottati sulla base di calcolo per l'applicazione dell'Imposta municipale Propria (conseguenza della ridefinizione dei moltiplicatori e dell'aumento delle aliquote base) e della parallela estensione degli immobili imponibili (che per la prima volta hanno inglobato anche i fabbricati rurali). A tutti questi aumenti si è accompagnata una notevole diminuzione delle agevolazioni, successivamente parzialmente ridimensionata a seguito delle modifiche introdotte dal D.L. 16/2012, in risposta alle pressioni a cui il Governo Monti è stato sottoposto dalle diverse categorie per ripristinare i trattamenti fiscali agevolati in passato previsti ai termini I.C.I..

È chiaro a tutti che l'improvvisa accelerazione all'introduzione della nuova normativa sull' IMU, che avrebbe dovuto rappresentare il pilastro della fiscalità municipale, sia dettata più dalle esigenze legate alla crisi economica¹⁰⁶ che alla volontà di dare immediata attuazione alla normativa sul federalismo municipale, tanto che la maggior parte delle entrate provenienti dall'applicazione nel 2012 del tributo sono in realtà destinate a confluire nelle casse dello Stato, al posto che in quelle dei Comuni. Il metodo utilizzato è quello della compartecipazione all'entrata, modalità che, ovviamente, i Comuni hanno fortemente contestato, sentendosi trasformati in "esattori" per conto dello Stato. Si è arrivati a definire l'imposta una "patrimoniale

¹⁰⁶ Il DL. 201/2011 "come noto, è stato emanato al fine di porre rimedio a una situazione congiunturale molto difficile, (...)" con misure che "portassero a una consistente riduzione dell'ingente stock di debito pubblico (...)" . ELIA ORSI, *La nuova imu sperimentale*, Bollettino tributario 2012, p101

mascherata”, che costituisce il cardine di una manovra complessiva destinata in ogni caso a sottrarre risorse agli Enti Locali, risultato dei tagli previsti nei trasferimenti statali e nei fondi di riequilibrio e perequativo, a cui non corrisponde un equivalente maggiore gettito generato dalla nuova imposta a favore dei Comuni, essendo destinata la parte prevalente del gettito, come già detto sopra, a finanziare il bilancio dello Stato.

A distanza di molti mesi dalla sua introduzione, il percorso per l'applicazione del nuovo tributo designato dal Legislatore, appare molto complesso, e presenta molteplici criticità nonostante sia la prima che la seconda rata siano già state versate. Le criticità sono legate sia alle modalità con cui è stata predisposta la norma di riferimento¹⁰⁷ (che mantiene una pluralità di richiami sia alle disposizioni del **D.lgs. 23/2011 in materia di federalismo fiscale municipale, sia alle disposizioni, che dettano le modalità applicative dell'I.C.I. nell'ambito del D.lgs. 504/1992,** con cui le norme che disciplinano l'imposta municipale propria nell'ambito del Decreto Monti dovranno continuare a coordinarsi), sia al fatto di avere per la prima volta una forma di entrata locale che, (per la sua struttura binomia) non potrà più essere considerata esclusivamente un tributo comunale, essendo caratterizzata, al contrario di ciò che era fino ad oggi, da una prevalente compartecipazione da parte dello Stato, che ha fatto nascere delle indiscutibili difficoltà nella gestione del tributo e ha contemporaneamente reso estremamente difficile la determinazione dell'incidenza effettiva del nuovo tributo sulle casse comunali.

Risulta facile capire come l'intervento attuato dal Governo Monti, rappresenta solo una apparente accelerazione del processo di attuazione del Federalismo Fiscale municipale, nei fatti è stata mantenuta una posizione fortemente centralista con riferimento alla materia della fiscalità locale. Sicuramente la natura sperimentale dell'anticipazione dell'imposta municipale propria compensa in parte il blocco proveniente dalla cancellazione degli aumenti tributari introdotto nel 2008, che per quasi quattro anni ha paralizzato l'attività di Comuni e province nella gestione delle proprie entrate, sia per l'aspetto impositivo che quello regolamentare.

Il pregio della manovra è certamente quello di aver finalmente riportato la *fiscalità immobiliare* al centro dell'attenzione, dopo circa quattro anni dall'approvazione del

¹⁰⁷ L. LOVECCHIO, *l'applicazione dell'IMU tra novità e incertezze*, Corriere tributario 2012 p. 579

D.L. 93/2008, con cui (a seguito dell'abolizione dell'ICI sull'abitazione principale e immobili assimilati) era iniziata una pericolosa deriva del profilo immobiliare della fiscalità comunale, trasformata sempre più in una finanza di tipo trasferito, nell'ambito della quale il ruolo dei Comuni nella determinazione delle modalità applicative delle proprie imposte era stato sacrificato in nome dell'introduzione di una agevolazione fiscale che lo Stato non aveva peraltro mai provveduto a compensare completamente a favore dei Comuni¹⁰⁸.

Annunciati i punti di debolezza dell'intervento del Governo Monti, non si possono omettere gli elementi positivi; finalmente si va a superare una anomalia tributaria tutta italiana (in tutti i sistemi tributari europei più evoluti l'imposizione sull'abitazione principale è un presupposto), ed inoltre, si riporta in mano ai Comuni italiani un elemento di primaria importanza, in quanto il gettito derivante da tutti gli immobili rende possibile una pianificazione delle modalità applicative del tributo direttamente legate alle esigenze dell'Amministrazione e dei residenti nel territorio comunale.

Purtroppo, però, va ribadito il concetto che, nonostante l'importanza dell'intervento, il provvedimento complessivo per l'introduzione e applicazione della nuova Imposta municipale propria pecca sotto molteplici profili, sia sostanziali che formali.

Considerando solo i macro aspetti critici, per primo va evidenziata la tecnica legislativa utilizzata dal D.L.201/2011 che risulta estremamente confusa e sicuramente censurabile, in quanto (seppure per comprensibili ragioni legate alla fretta di approvare la manovra fiscale c.d. "Salva Italia") la decisione di uscire dalla delega conferita dal Parlamento al Governo per disciplinare le modalità applicative dell'imposta municipale propria ha creato un effetto perverso, più volte censurato dagli interpreti, a fronte del fatto che le disposizioni destinate a disciplinare il tributo sono ora contenute in tre testi diversi (addirittura il D.Lgs. 504/1992 istitutivo dell'ICI, che dove citato, rimarrà la norma di riferimento, per tutto ciò che non è espressamente disposto in modo diverso, con tutte le sue pandette interpretative che si sono succedute negli ultimi venti anni; il D.Lgs. 23/2011 per la disciplina generale della nuova entrata ed il D.L. 201/2011 per la disciplina di quella che viene definita l'applicazione in via sperimentale del tributo, seguita per altro da numerose

¹⁰⁸ La paralisi era già stata annunciata dal professore L. TOSI, *Considerazioni sulla fiscalità degli enti locali nel disegno di legge di riforma federalista dell'ordinamento tributario*, Rivista di diritto tributario 2008, p. 941 dove tra le soluzioni possibili auspicava la reintroduzione dell'ici o di una tassa patrimoniale sugli immobili.

modifiche intervenute con i molteplici decreti legge approvati all'inizio del 2012 ed in particolare, dal D.L. 16/2012, convertito in legge 44/2012)¹⁰⁹, che necessiterebbero di un immediato accorpamento in un solo testo normativo. Se non fosse altro per rendere più facile la traduzione delle modalità applicative dell'imposta, che a tutt'oggi mancano di coordinamento tra loro o sono difficilmente rintracciabili e lacunose, una modalità, questa, di legiferare in netto contrasto con quanto sancito dallo Statuto del contribuente e generatrice di problemi, in primis per gli Enti impositori, i quali non potranno che affidare al proprio potere regolamentare il compito di riassumere in modo unitario le concrete modalità di applicazione dell'imposta, con il rischio che questa attività di supplenza normativa finisca in realtà per aumentare in modo esponenziale l'anarchia regolamentare e le contestazioni da parte sia dei contribuenti che del Ministero dell'economia e delle finanze, il quale - con la circolare del 18 maggio 2012, n.3/DF- nel chiarire i molteplici dubbi ancora irrisolti in materia, ha fortemente ridimensionato il ruolo dei regolamenti comunali in tema di Imposta municipale propria.

Il secondo punto critico da sottolineare è come anche in questa occasione non si sia rinunciato ad utilizzare i tributi locali per fare fronte alle esigenze dello Stato, tanto da introdurre nell'ambito di una imposta municipale propria, la destinazione di una parte di gettito allo Stato¹¹⁰, in una percentuale che a prima vista sembra, addirittura, più elevata rispetto al maggior gettito garantito ai Comuni e che determina una effettiva riduzione dell'autonomia impositiva dei Comuni. Inoltre gli enti locali non potranno di fatto introdurre agevolazioni a favore dei contribuenti, sulla falsa riga dell'ICI, se non a fronte della fondamentale rinuncia a parte dell'incasso dell'imposta in relazione agli immobili che verranno agevolati.

Analizzando il decreto Monti si ha l'impressione che sia stato utilizzato il principale tributo comunale per fare cassa, lasciando però credere all'opinione pubblica che i maggiori responsabili degli aumenti dell'imposizione immobiliare siano gli enti locali. Aumenti, che per altro, risulteranno indubbiamente cospicui, visto l'aggiornamento dei moltiplicatori per il calcolo della base imponibile e delle aliquote base del tributo.

¹⁰⁹ In netto contrasto con il principio di semplificazione della fiscalità introdotto dal d.lgs 49/2009 da cui deriva per altro l'introduzione dell'imu

¹¹⁰ L. LOVECCHIO fa notare come non sia solo una semplice devoluzione di gettito ma come testualmente definita dal decreto 201/2011 è una vera e propria imposta erariale in *Disciplina sperimentale speciale tra nuova ici e vecchia imu* Corriere Tributario 2012 p. 53

In alcuni casi i Comuni potrebbero (essere costretti) decidere di applicare le aliquote fino ai valori massimi stabiliti dalla legge (per fare fronte ai tagli nei trasferimenti statali o per compensare la quota di gettito riservata allo Stato), con la conseguenza che il grado di imposizione per alcuni contribuenti potrebbe risultare anche il doppio rispetto al 2008.

Il Comune sarà così il capro espiatorio, di una situazione economica al quanto difficile: l'Ente locale sarà l'autore della scelta dell'applicazione di aliquote astronomiche, il cui gettito, nei fatti andrà a riempire le casse dello Stato, e solo in minima parte consentirà all'Ente di chiudere i propri bilanci; ma agli occhi del cittadino l'esattore sarà sempre e solo il Comune.

Un'altra perplessità deriva dalla modalità di riscossione del tributo tramite modello F24, scelta che di fatto limita il potere regolamentare dei Comuni, ma che garantisce all'agenzia delle Entrate un incasso diretto e immediato, senza dover aspettare che sia l'Ente a girare la quota di competenza in un momento successivo¹¹¹. Per riuscire a fare ciò è stato necessario creare dei nuovi codici tributo che scorporassero la quota dello Stato da quella del comune e tale calcolo è stato lasciato in carico ai cittadini pur a fronte di una unica aliquota (procedura, che, peraltro, è nettamente in contrasto con il principio di semplificazione del tributo), avrebbe avuto più senso chiedere l'adempimento tramite dichiarazione dei redditi senza coinvolgere l'imposta comunale¹¹². Altra penalità per i Comuni è che solo a dicembre con il versamento del saldo sapranno l'accertato 2012, indebolendo così le loro esigenze di programmazione e di cassa¹¹³.

Alla luce di tutte le complessità sopra elencate, l'introduzione dell'imposta municipale propria potrebbe rappresentare per i Comuni un ostacolo piuttosto che quell'aiuto che avrebbe dovuto garantire loro, con l'introduzione di un tributo proprio, l'attuazione del federalismo fiscale municipale e dei principi sanciti dal Titolo V della Costituzione. Basti pensare alla semplice difficoltà che hanno avuto i Comuni in fase

¹¹¹ Secondo L. LOVECCHIO la scelta di utilizzare un tributo già esistente è stata dettata da "valutazioni di convenienza" e di "opportunità" da una parte si evitano i rischi di doppie imposizioni, duplicazioni di adempimenti anche dati e attività di gestione dell'entrata, dall'altra si scarica al comune l'attività di applicazione e gestione del tributo nei confronti dei cittadini.

¹¹² Di simile parere anche L. TOSI nel lontano 2008 (vedi nota 102). Dove suggeriva che la reintroduzione dell'ICI fosse legata a doppio filo con l'IRPEF, ossia che un importo pari all'ICI venisse detratto dall'IRPEF di modo che non ci fosse un inasprimento della pressione fiscale e che l'ente locale potesse riscuotere direttamente il tributo da esso gestito.

¹¹³ Rendendo così difficile (e impossibile) l'approvazione dei bilanci di previsione 2013 e degli equilibri di bilancio entro settembre 2012.

di simulazione del gettito d'imposta per il 2012.

Un tributo che è in continua evoluzione, e che a pochi mesi dalla sua introduzione, prospetta continue modifiche, che vanno a rendere ancora più difficile e complicata l'interpretazione delle regole di applicazione, che gli Enti Locali devono comunque sforzarsi di comprendere per riuscire a praticare correttamente un tributo che coinvolge una elevatissima percentuale di contribuenti e che in ogni caso rappresenta un pilastro fondamentale della fiscalità comunale, che è già mal ridotta dai tagli alle entrate occorsi negli ultimi anni¹¹⁴.

1. Base imponibile

L'art 13, comma 2 del D.L. 201/2011 designa il presupposto dell'imposta municipale propria (c.d. IMU), ossia il possesso di immobili, comprese l'abitazione principale e le pertinenze della stessa.

A prima vista sembrerebbe uguale a quanto previsto dall' art 1 comma 2 del D.Lgs 504/1992, invece c'è una sostanziale differenza, il presupposto ICI era "il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato" e, come correttamente evidenzia la circolare n.3/DF 2012, oggi il riferimento è generale agli immobili , senza più fare distinzioni tra fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli. Ciò comporta che la nuova imposta dovrà essere applicata anche a quei terreni sui quali non vengono esercitate le attività agricole descritte nell' art 2135 del C. Civile, ovvero i "terreni incolti", e su quei terreni dove le attività agricole vengono svolte in forma non imprenditoriale (c.d. orticelli), e ancora a quei terreni, diversi dalle aree fabbricabili e non pertinenti ai fabbricati, su cui vengono esercitate attività diverse da quelle agricole (cave, depositi materiali etc).

A seguito delle modifiche introdotte dal D.L. 16/2012 l'art. 13 comma 2 è stato completato con l'aggiunta del periodo "restano ferme le definizioni di cui all'art. 2 del D.Lgs. 30 dicembre 1992 n. 504" , l'interpretazione è dunque che rimangono incluse nell'ambito dell'IMU tutte le definizioni utilizzate ai fini ICI, con l'aggiunta dei nuovi cespiti individuabili nel secondo comma del decreto Monti.

¹¹⁴ A tal proposito si consiglia a lettura dell'editoriale di T.TESSARO *Parola d'ordine: controllo della spesa, anzi spending review. Ma....* Comuni d'Italia 3/2012 p.3

Specificato questo, analizziamo qui di seguito le definizioni riprese dalla vecchia disciplina ICI.

Per *FABBRICATO* si intende l'unità immobiliare che deve essere iscritta o iscritta nel Catasto edilizio urbano¹¹⁵, vanno considerate parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza. Per il fabbricato di nuova costruzione l'imposta si applica a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se precedente, dalla data di inizio utilizzo. Per l'immobile non ancora accatastato, il decreto Monti, riprende una procedura dettata ai fini ICI dall'art 5, comma 4, D.lgs. 504/1992. Il suddetto articolo si riferisce a tutti gli immobili rurali, ma, per analogia, la regola va applicata a tutti i fabbricati non rurali privi di accatastamento o accatastati in maniera differente dalla reale destinazione d'uso/effettiva consistenza, e sancisce che tali immobili dovranno comunque versare l'imposta sulla base di un valore provvisorio in attesa di un loro corretto accatastamento.

Un altro punto da chiarire che riguarda il fabbricato è il momento rilevante ai fini imponibilità. Come accennato prima fanno fede l'ultimazione dei lavori di costruzione, o, in caso di uso precedente a tale momento la data a partire dalla quale il fabbricato viene adoperato¹¹⁶. Bisogna specificare che la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto di aggiungere un terzo termine, costituito dalla iscrizione a Catasto indipendentemente dalla data di effettiva ultimazione del fabbricato, rilevando come l'alternativa dei due requisiti suddetti "assume rilievo solo per l'ipotesi in cui il fabbricato di nuova costruzione non sia ancora iscritto al Catasto perché tale iscrizione realizza, di per se, il presupposto principale (unità immobiliare iscritta) considerato dalla norma sufficiente per assoggettare l'immobile all'imposta comunale

¹¹⁵ I fabbricati imponibili sono quelli accatastati o accatastabili include, perciò, l'applicabilità dell'imposta anche ai fabbricati abusivi (risoluzione del Ministero delle Finanze del 6 giugno 1994 n.2/138/Cche recita: "sono soggetti all'imposta comunale sugli immobili ICI anche i fabbricati costruiti abusivamente, indipendentemente dal fatto che per essi sia stata presentata o meno istanza di sanatoria edilizia". Sono esclusi dall'imposta gli immobili che non rientrano nella normativa catastale e che non sono oggetto di inventariazione ai sensi art 3 comma 3 D.M. 28/1998, a patto che non abbiano autonoma suscettibilità reddituale.

Gli immobili rientranti sono:

- a. Manufatti con superficie coperta inferiore a 8mq
- b. Serre dedicate alla coltivazione e protezione delle piante su suolo naturale
- c. Bacini per l'acquacoltura o di accumulazione per l'irrigazione
- d. Manufatti isolati privi di copertura
- e. Concimaie, pollai, tettoie, porcili, casotti pozzi e simili di altezza utile inferiore al 1.80m purchè di volumetria inferiore a 150 mc;

¹¹⁶ Corte di Cassazione sentenza 10 settembre 2004 n. 18294.

dovuta per i fabbricati” (corte di Cassazione, sentenza del 10 ottobre 2008, n. 24294). Costituiscono fabbricato ai fini tributari l’area dove insiste la costruzione e quella che ne costituisce pertinenza, e non potranno essere considerate autonomamente imponibili¹¹⁷.

Un caso particolare e una accurata analisi meriteranno, invece, tutti quei “terreni-pertinenza” che hanno la qualifica di area edificabile, sebbene la giurisprudenza di legittimità abbia più volte sancito la non autonoma imponibilità di esse.

Per *AREA FABBRICABILE* si intende il terreno utilizzabile a scopo edificatorio secondo gli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle opportunità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell’indennità di espropriazione per pubblica utilità.

L’individuazione di un’area edificabile ai fini tributari, oggi, si ottiene dalla lettura congiunta dell’art 5, comma 5, del D.Lgs. 504/92 e , soprattutto, della disposizione interpretativa introdotta dall’art. 36, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006 n.223, convertito in legge 4 agosto 2006 n. 248, che stabilisce: “un’area è da considerare edificabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall’approvazione della Regione e dall’adozione di strumenti attuativi del medesimo”, fornendo una definizione che (essendo applicabile ai fini di imposta sui redditi, registro dell’ I.V.A. oltre che ai fini ICI) ha assunto carattere generale e viene certamente ad essere applicabile anche all’IMU.

Se l’area fosse utilizzata a fini edificatori in contrasto con le norme urbanistiche diventa imponibile, perché nonostante il terreno sugli strumenti urbanistici comunali sia qualificato agricolo, l’inizio delle attività edificatorie, ai fini tributari lo fa presumere edificabile; fermo restando le conseguenze per l’aspetto urbanistico e penale. Analogamente alla normativa ICI si applica la c.d. “finzione di non edificabilità”¹¹⁸ ossia non contano ai fini tributari IMU quei terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali di cui all’art 1 del D.Lgs. 29 marzo 2004, iscritti alla previdenza agricola, nel caso in cui tali aree siano adibite ad attività agro-

¹¹⁷ Se tale previsione non è criticabile, quando l’area pertinenziale non ha capacità edificatoria, qualche dubbio rimane quando la pertinenza ha natura di terreno edificabile e quindi caratterizzato da autonoma valorizzazione . la giurisprudenza di legittimità ha più volte la non imponibilità autonoma di tali aree.

¹¹⁸ A seguito delle modifiche introdotte dal D.L. 16/2012

silvo-pastorali.

È *TERRENO AGRICOLO* quello destinato alle attività indicate nell'art. 2135 del C.C., ossia coltivazione del fondo, silvicoltura, funghicoltura, allevamento di animali e collegate.

Ferme restando quanto enunciato sopra è necessario definire il significato del termine "possesso" adoperato nell'art 13, comma 1 del decreto Monti, per chiarire quale interpretazione sia giusto applicare: quella civilistica (art 1140) esercizio di fatto della proprietà o diritto reale di godimento oppure come semplice sinonimo della proprietà e dei diritti reali di godimento? Sul tema si discusse molto anche in periodo ICI e l'interpretazione, avallata anche dalla Corte Cost. con sentenza 111/1997¹¹⁹, è che il destinatario del tributo è il proprietario, il possessore è escluso categoricamente nei casi in cui non sia titolare di un diritto reale di proprietà, usufrutto, uso o abitazione, enfiteusi e superficie, garantendo così le esigenze di certezza e semplicità che sono alla base dell'applicazione dell'imposta. Una diversa interpretazione avrebbe, inoltre, reso difficile la verifica e l'indagine per l'applicazione del tributo

Anche l'IMU, su stessa pronuncia della corte Costituzionale, viene qualificata come imposta patrimoniale¹²⁰, di natura reale, in quanto relativa al patrimonio immobiliare, valutato come manifestazione di ricchezza, indipendentemente dalle condizioni economiche del contribuente. Il tributo è versato per ciascun anno solare, in proporzione alla quota relativa ai mesi in cui il possesso si è protratto; se il possesso si è protratto per oltre 15 gg il mese si conta per intero. (art. 9 comma 2 D.Lgs 23/2011).

Una volta definito il perimetro di "possesso di immobili" troviamo la grande innovazione contenuta nel decreto Monti ossia il ritorno all'imposizione

¹¹⁹ Corte Costituzionale 111/1997 "l'imposizione ICI non tende a colpire solo i proprietari ma, più in generale, i titolari delle situazioni previste all'art.3, in quanto idonee, nella loro varietà, ad individuare di norma coloro che, avendo il godimento del bene si avvantaggiano con immediatezza dei servizi e delle attività gestionali dei comuni a beneficio dei quali il gettito viene a regime destinato in sostituzione di altri tributi contestualmente soppressi"

¹²⁰ Sempre con sentenza del 22 aprile 1997 n.111 la corte costituzionale aveva ribadito la natura patrimoniale dell'ICI sottolineando che "il fatto che il legislatore individui, di volta in volta, quali indici rivelatori di capacità contributiva, le varie specie di beni patrimoniali mobiliari o immobiliari non è di per se lesivo del principio di uguaglianza e di capacità contributiva, purchè la sua scelta discrezionale non sconfini nell'arbitrarietà. (...) dato che il prelievo tributario si realizza attraverso la costituzione di un vincolo obbligatorio, alla cui osservanza il soggetto passivo è tenuto con tutto il suo patrimonio e non soltanto con il bene con il bene colpito, le doglianze circa l'eccessivo carico dell'ICI non risultano sorrette da elementi che inducano a considerarle frutto di arbitrio lesivo della capacità contributiva, o indizio di espropriazione senza indennizzo."

dell'abitazione principale e delle relative pertinenze, che erano state escluse con legge con l'approvazione del D.L. 93/2008 convertito in legge il 24 luglio 2008 n.126. L'art. 13 comma 2 del D.L. 201/2011, ha disposto l'imponibilità dell'abitazione principale e pertinenze, in seguito è stato modificato e rivisto nel dettaglio con il D.L. 16/2012 e all' art. 13 comma 14 ha abroga espressamente, a decorrere dal 1° gennaio 2012, l' art. 1 del D.L. 93/2008¹²¹. Tuttavia la natura sperimentale fa optare il legislatore per la non abrogazione esplicita dell'art. 12 comma 1 del D.lgs. 42/2009 per la parte in cui stabilisce che la fiscalità locale sarebbe stata caratterizzata "dall'esclusione della tassazione patrimoniale sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale [...]"

La nuova definizione è: *“per abitazione principale si intende l'immobile iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile.”*

Questa formulazione prevede una serie di modifiche rispetto alle precedente definizione dettata ai fini ICI, ed è orientata a porre fine ai problemi generati dalla interpretazioni giurisprudenziali che si sono susseguite nel tempo, allo scopo di non includere nel calcolo quegli immobili non utilizzati a titolo di dimora abituale del soggetto passivo e che potrebbero provocare una forte contrazione del gettito.

È da premettere che la definizione di abitazione principale ai fini IMU sperimentale non coincide in modo assoluto con il concetto di “prima casa” dettato ai fini di imposte sui trasferimenti immobiliari¹²², dove vale ancora la definizione utilizzata per la vecchia ICI.

Ai fini ICI un immobili era considerato “abitazione principale” l'immobile destinato a dimora abituale del soggetto passivo e della sua famiglia, era pertanto richiesta

¹²¹ Come già accennato, vista la natura sperimentale dell'imu 2012, non è stato invece, abrogato espressamente l'art 12 comma 1 della legge 42/2009. Essa stabiliva che per la fiscalità locale era esclusa dalla tassazione patrimoniale l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale.

¹²² Le normative vigenti in ambito di ICI e Imu differiscono radicalmente da quelle applicabili ai fini dell'imposta di registro/IVA che, al fine di ottenere benefici fiscali legati al possesso di abitazione principale o acquisto di prima casa, prevedono requisiti ben diversi.

l'affettiva ed immediata destinazione d'uso a fini abitativi dell'immobile agevolato; le risultanze anagrafiche erano sufficienti a comprovare ed individuare l'abitazione principale, la prova contraria era da rendere da parte del Comune¹²³.

La definizione dettata dal Decreto Monti è alquanto diversa nella pratica, seppur formalmente analoga alla formula ICI, ed è qualificata da un approccio molto restrittivo sotto molti aspetti, come confermato nella circolare n.3/DF del Ministero dell'Economia e delle Finanze, che ne fornisce chiarimenti sulle modalità applicative¹²⁴.

Gli aspetti restrittivi possono essere così riassunti:

1. l'abitazione principale è costituita da un **immobile iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano**: quindi anche l'immobile non censito a Catasto deve essere comunque assoggettato all'imposta¹²⁵;
2. l'abitazione principale deve essere costituita da un' **unica unità immobiliare**: dunque da una sola unità catastale, la preoccupazione del legislatore è stata di escludere l'interpretazione che l'abitazione principale potesse essere costituita anche da più unità immobiliari se utilizzate congiuntamente dal nucleo familiare.
3. l'abitazione principale è individuata nell'immobile nel quale **il possessore e il suo nucleo familiare** dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Questa definizione è supportata da una specifica nel D.L. 16/2012 dove si precisa che l'immobile deve essere utilizzato come abitazione principale non solo dal possessore ma da tutta la famiglia. Questo provvedimento è volto a contrastare il fenomeno di "turismo fiscale" venutosi a creare nei comuni turistici dal 2008 a seguito della non tassazione dell'abitazione principale.
4. da ultimo, l'abitazione principale è individuata nell'immobile il cui possessore e il suo nucleo familiare **dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente**: ai fini del riconoscimento della destinazione d'uso come abitazione principale devono per forza essere presenti contemporaneamente i due requisiti della dimora abituale e della residenza anagrafica.

¹²³ La Corte di Cassazione con sentenza del 7 maggio 2010 n.12050 ha confermato che la prova della spettanza dell'esclusione dall'ICI per l'abitazione principale, occorre che questa sia effettivamente utilizzata come tale da parte del soggetto passivo d'imposta.

¹²⁴ L. LOVECCHIO, *Disciplina sperimentale speciale tra vecchia "ICI" e nuova "IMU"*, Corriere tributario 2012 p.52

¹²⁵ A tale proposito, il decreto ha provveduto a smontare la tesi secondo cui non potrebbe esserci imposizione in assenza di classamento dell'immobile ed in mancanza dell'attribuzione di una rendita catastale. Ipotesi sostenuta e argomentata in circolare del 13 maggio 2001 n.4/FL del ministero delle finanze.

Questo notevole irrigidimento della normativa determina l'impossibilità di agevolazione nel momento in cui il contribuente non potrà ottenere la residenza nell'immobile di fatto destinato come abitazione principale, e viceversa comporta il mancato riconoscimento dell'agevolazione anche nel caso in cui il contribuente dovesse risultare formalmente residente nell'immobile, ma a tale requisito non dovesse accompagnarsi l'utilizzo effettivo ed abituale dell'immobile come dimora.

Se è vero che da un lato la nuova costruzione normativa rispetta in pieno la definizione di residenza dettata dall'art 43 del C.C.¹²⁶ dall'altro è vero che il disallineamento tra dati anagrafici ed effettivi costituisce in molte situazioni una circostanza di fatto, a volte legata a scelte che il contribuente non ha voluto (es. il caso di obbligo di dimora vicino al posto di lavoro in immobile diverso da quello della famiglia, di qui sono proprietario, e dove ho mantenuto la residenza) e che tuttavia non permetterà al contribuente di ottenere l'agevolazione legata all'utilizzo dell'immobile destinato all'uso di abitazione principale.

Una simile restrizione è ad esclusivo vantaggio dello stato che incasserà la parte erariale dell'imposta versata su tutti gli immobili a cui non verrà più riconosciuta la natura di abitazione principale, mentre nei confronti dei comuni l'entrata fiscale non è garantita perché aumenteranno i contenziosi in caso di agevolazione negata.

SOGGETTI PASSIVI: il proprietario dell'immobile, nonché il titolare dei diritti reali siano usufrutto, uso, abitazione, superficie ed enfiteusi in quanto iscritti in registri pubblici pertanto opponibili ai terzi (art 9 comma 1 D.Lgs 23/2011). Come previsto anche ai fini ICI, nel caso di concessione di aree demaniali il soggetto passivo è il cessionario, invece per gli immobili anche in costruzione o da costruire, concessi in locazione finanziaria, il soggetto passivo è il locatario a partire dalla data di stipula del contratto e per la durata.

LA BASE IMPONIBILE è stabilita dall'art 13, commi 3,4,5 del D.L. 201/2011, al pari di quanto stabilito per l'ICI (art.5 del D.Lgs. 504/1992) che definiscono valore dell'immobile e i nuovi coefficienti moltiplicatori da applicare alle rendite delle diverse categorie catastali di immobili, per avere il valore finale su cui calcolare l'imposta. Per i fabbricati iscritti in Catasto, si è ripreso quanto previsto nell'art 5 comma 2 del D.Lgs. 504/1992, con la precisazione che il valore dell'immobile è dato della rendita

¹²⁶ Si veda in tal senso quanto indicato nella circolare Ministeriale dell'interno n.21/2001

catastale vigente al primo gennaio dell'anno di imposizione (rivalutata del 5% secondo la legge 662/1996)¹²⁷ moltiplicato per i coefficienti:

$\frac{35}{17}$ 160 se il fabbricato appartiene al gruppo A, C/2, C/6 C/7;

$\frac{35}{17}$ 140 se nel gruppo B C/3, C/4, C/5;

$\frac{35}{17}$ 80 categorie A/10 e D/5;

$\frac{35}{17}$ 60 gruppo D eccetto D/5, con precisazione che dal 2013 sarà 65;

$\frac{35}{17}$ 55 per i C/1.

Il comma 4 dell'art 13¹²⁸ contiene il primo dei due fattori che il nuovo decreto ha utilizzato per l'aumento dell'imposizione rispetto all'ICI, costituito dall'aumento dei moltiplicatori da applicare alla rendita per il calcolo della base imponibile su cui applicare l'aliquota. Per avere un paragone il vecchio coefficiente del primo gruppo era 100.

Tale scelta è stata molto criticata perché ha finito per aumentare le sperequazioni già esistenti sul sistema delle rendite, in quanto, si è inasprita la rivalità tra piccoli comuni, dove con un mercato piuttosto statico la differenza tra valore catastale e valore di mercato è minore, e le grandi città, in cui il valore catastale può essere anche di 10-12 volte inferiore al valore reale di mercato; senza contare il fatto che le rendite già non rispecchiavano l'effettivo valore dell'immobile essendoci in media enorme sproporzione tra valore di mercato e quello catastale (quest'ultimo di 3-4 volte inferiore). Purtroppo, visti i tempi ristretti non vi erano alternative, la creazione di un "Catasto dei valori" e l'abbandono del "Catasto delle rendite" avrebbe richiesto troppi mesi. Si tenga anche presente che le rendite catastali sono state aggiornate nel biennio 1988-89 e che solo nel 1996 fu disposto un aumento generalizzato del 5% per gli immobili e del 25% per i terreni, ma mai recepito a livello catastale, appare dunque chiaro e lampante quanto più semplicistico è stato, per il legislatore, rivedere i coefficienti moltiplicatori per assicurarsi un gettito maggiore. Solo una revisione complessiva degli estimi catastali, per altro prevista dal Governo Monti, garantirà il calcolo di una base imponibile vicina ai valori reali di mercato, ma ci

¹²⁷ per un approfondimento si rimanda alla lettura di C. CARPENEDO *L'imposta municipale propria dopo il c.d. "decreto fiscale"* Comuni d'Italia n.3/2012 p. 17

¹²⁸ Per i fabbricati iscritti in catasto, il valore è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutate del 5 per cento ai sensi dell'articolo 3, comma 48, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, i seguenti moltiplicatori:

vorranno comunque tempi molto lunghi¹²⁹.

Per i fabbricati classificabili nel gruppo D, non iscritti in catasto ma interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati è stata mantenuta invariata la modalità applicativa, è infatti stato richiamato palesemente la disposizione dell'art 5 comma 3 del D. Lgs 504/1992. Il calcolo della base imponibile per questa categoria non viene effettuato sul valore della rendita catastale e del moltiplicatore ma solo sulla base dei valori risultanti dalle scritture contabili, questo va a creare un grande pregiudizio per i Comuni, perché a parità di aliquota non vengono previsti aumenti di gettito dati dal moltiplicatore e nemmeno diminuzioni di quota di competenza dello Stato pertanto si realizza una contrazione di gettito rispetto al 2011. La questione si lega poi ad altri aspetti, perché gli stessi immobili solitamente sono posseduti da soggetti passivi IRES, e per essi è specificamente prevista la possibilità che i Comuni applichino un'aliquota agevolata del 4% che andrebbe di fatto ad azzerare la loro quota di competenza perché allo stato è dovuto il 3,8%. Il mancato gettito per i comuni quindi si potrebbe raddoppiare. Questo a dimostrazione della estrema difficoltà gestionale che l'introduzione della compartecipazione statale all'imposta ha determinato nei confronti dei comuni.

categoria	descrizione	valore ai fini Imu	somma da versare
Gruppo A			
A/1 (R/1)	Abitazioni di tipo signorile	Rendita per 160	Valore per aliquota
	Unità immobiliari appartenenti a fabbricati ubicati in zone di pregio con caratteristiche costruttive, tecnologiche e di rifiniture di livello superiore a quello		

¹²⁹ il disegno di legge di riforma del catasto progetta il superamento dell'attuale sistema di classificazione, datato 1939 e che si basa non sul valore dell'immobile ma sulla redditività, per arrivare ad un metodo di valutazione in cui il Catasto, passando dal sistema antiquato del vano catastale a quello del metro quadrato, individuerà due valori: quello reddituale (cioè il canone medio al netto delle spese) e quello patrimoniale, il prezzo di mercato; di modo che la pressione fiscale sia in linea con il valore reale del bene o la sua reale redditività, in maniera da fornire i parametri di calcolo delle varie imposte. Entrambe i valori dovranno essere aggiornati periodicamente con un algoritmo per fare in modo che siano sempre rispondenti ai valori di mercato. È chiaro come all'aggiornamento dei tributi dovrebbe corrispondere anche una ridefinizione delle aliquote del tributo per fare in modo che la neutralità del passaggio venga garantita, perché se si agganciasse la base imponibile agli effettivi valori di mercato si determinerebbe inevitabilmente una redistribuzione del carico fiscale.

	dei fabbricati di tipo residenziale.		
A/2 (R/1)	Abitazioni di tipo civile	Rendita per 160	Valore per aliquota
	Unità immobiliari appartenenti a fabbricati con caratteristiche costruttive, tecnologiche e di rifiniture di livello rispondente alle locali richieste di mercato per fabbricati di tipo residenziale.		
A/3 (R/1)	Abitazioni di tipo economico	Rendita per 160	Valore per aliquota
	Unità immobiliari appartenenti a fabbricati con caratteristiche di economia sia per i materiali impiegati che per la rifinitura, e con impianti tecnologici limitati ai soli indispensabili.		
A/4 (R/1)	Abitazioni di tipo popolare	Rendita per 160	Valore per aliquota
	Unità immobiliari appartenenti a fabbricati con caratteristiche costruttive e di rifiniture di modesto livello. Dotazione limitata di impianti quantunque indispensabili.		
A/5 (R/1)	Abitazioni di tipo ultrapopolare	Rendita per 160	Valore per aliquota
	Unità immobiliari appartenenti a fabbricati con caratteristiche costruttive e di rifiniture di bassissimo livello. Di norma non dotate di servizi igienico-sanitari esclusivi.		
A/6 (R/3)	Abitazioni di tipo rurale	Rendita per 160	Valore per aliquota
A/7 (R/2)	Abitazioni in villini	Rendita per 160	Valore per aliquota
A/8 (R/2)	Abitazioni in ville	Rendita per 160	Valore per aliquota
A/9 (P/5)	Castelli e palazzi di eminenti pregi artistici o storici	Rendita per 160	Valore per aliquota

A/10 (T/7)	Uffici e studi privati	Rendita per 80	Valore per aliquota
	Rientrano in questa categoria quelle unità immobiliari che per tipologia, dotazione di impianti e finiture sono destinate all'attività professionale.		
A/11 (R/3)	Abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi	Rendita per 160	Valore per aliquota
	Rifugi di montagna, baite, trulli, sassi, ecc...		
Gruppo B			
B/1 (P/1)	Collegi e convitti, educandati; ricoveri; orfanotrofi; ospizi; conventi; seminari; caserme	Rendita per 140 *	Valore per aliquota
B/2 (P/2)	Case di cura ed ospedali (senza fine di lucro)	Rendita per 140	Valore per aliquota
B/3 (P/3)	Prigioni e riformatori	Rendita per 140	Valore per aliquota
B/4 (P/4)	Uffici pubblici	Rendita per 140	Valore per aliquota
B/5 (P/4)	Scuole, laboratori scientifici, costruiti o adattati per tale destinazione e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni, se non hanno fine di lucro	Rendita per 140	Valore per aliquota
B/6 (P/5)		Rendita per 140	Valore per aliquota
B/7 (V/4)	Cappelle ed oratori non destinati all'esercizio pubblico del culto	Rendita per 140	Valore per aliquota

B/8 (T/2)	Magazzini sotterranei per depositi di derrate	Rendita per 140	Valore per aliquota
Gruppo C			
C/1 (T/1)	Negozi e botteghe	Rendita per 55	Valore per aliquota
C/2 (T/2)	Magazzini e locali di deposito (cantine e soffitte disgiunte dall'abitazione e con rendita autonoma)	Rendita per 160	Valore per aliquota
C/3 (T/2)	Laboratori per arti e mestieri	Rendita per 140	Valore per aliquota
C/4 (T/3)	Fabbricati e locali per esercizi sportivi (senza fine di lucro)	Rendita per 140	Valore per aliquota
C/5 (V/2)	Stabilimenti balneari e di acque curative (senza fine di lucro)	Rendita per 140	Valore per aliquota
C/6 (R/4)	Box o posti auto pertinenziali	Rendita per 160	Valore per aliquota
C/6 (T/5)	Autosilos, autorimesse (non pertinenziali), parcheggi a raso aperti al pubblico	Rendita per 160	Valore per aliquota
C/6 (T/6)	Stalle, scuderie e simili	Rendita per 160	Valore per aliquota
C/7 (T/2)	Tettoie chiuse od aperte	Rendita per 160	Valore per aliquota
Gruppo D			
D/1 (Z/1)	Opifici	Rendita per 60	Valore per aliquota

D/2 (Z/4)	Alberghi, pensioni e residences (con fine di lucro)	Rendita per 60	Valore per aliquota
D/3 (Z/5)	Teatri, cinematografi, sale per concerti e spettacoli e simili (con fine di lucro) e spettacoli e simili (arene, parchi-giochi)	Rendita per 60	Valore per aliquota
D/4 (V/5)	Case di cura ed ospedali (con fine di lucro)	Rendita per 60	Valore per aliquota
D/5 (Z/3)	Istituto di credito, cambio e assicurazione (con fine di lucro)	Rendita per 80	Valore per aliquota
D/6 (V/6)	Fabbricati, locali ed aree attrezzate per esercizio sportivi (con fine di lucro)	Rendita per 60	Valore per aliquota
D/7 (Z/1)	Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività industriale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni	Rendita per 60	Valore per aliquota
D/8 (Z/2)	Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni	Rendita per 60	Valore per aliquota
D/9 (Z/8)	Edifici galleggianti o sospesi assicurati a punti fissi del suolo, ponti privati soggetti a pedaggio	Rendita per 60	Valore per aliquota

D/10 (Z/2)	Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole	Rendita per 60	Valore per aliquota
D/11 (T/7)	Scuole e laboratori scientifici privati	Rendita per 60	Valore per aliquota
D/12 (Z/8)	Posti barca in porti turistici e stabilimenti balneari	Rendita per 60	Valore per aliquota
Gruppo E			
E/1	Stazioni per servizi di trasporto, terrestri, marittimi ed aerei	Esenti	
E/2	Ponti comunali e provinciali soggetti a pedaggio	Esenti	
E/3	Costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche (edicole per giornali e simili, chioschi per bar, per rifornimenti di auto, per sale di aspetto di tranvie, ecc., pese pubbliche, ecc.)	Esenti	
E/4	Recinti chiusi per speciali esigenze pubbliche (per mercati, per posteggio bestiame, ecc.)	Esenti	
E/5	Fabbricati costituenti fortificazioni e loro dipendenze	Esenti	
E/6	Fari, semafori, torri per rendere d'uso pubblico l'orologio comunale	Esenti	
E/7	Fabbricati destinati all'esercizio pubblico dei culti	Esenti	

E/8	Fabbricati e costruzioni nei cimiteri, esclusi i colombari, i sepolcri e le tombe di famiglia	Esenti	
E/9	Edifici a destinazione particolare non compresi nelle categorie precedenti del gruppo E, comprese le discariche per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, quando la loro gestione è senza scopo di lucro	Esenti	
Entità urbane			
F/1	Aree urbane	Esenti	
	Aree di corte urbana che non risultano legate ad alcuna unità immobiliare appartenente agli altri gruppi.		
F/2	Unità collabenti (diroccate, in disuso, ruderi, non utilizzate)	Esenti	
	Unità immobiliari totalmente o parzialmente inabitabili. Non è consentito dichiarare unità collabenti partendo da unità già denunciate. Si può presentare una unità immobiliare con questa categoria solo con documenti di accatastamento, mai in variazione.		
F/3	Unità in corso di costruzione	Esenti	
	Unità immobiliari di nuova costruzione, non ancora ultimate. In genere, si adotta questa categoria quando si procede ad una compravendita prima del completamento del fabbricato.		
F/4	Unità in corso di definizione	Esenti	
F/5	Lastrici solari	Esenti	

	Unità immobiliari che si creano quando, ad esempio, una ditta diversa da quella del piano sottostante intenda sopraelevare.		
F/6	Procedimenti innanzi alle commissioni tributarie	Esenti	
F/7	Portici	Esenti	
F/9	Unità proveniente dal catasto fondiario	Esenti	
F/10	Unità dichiarate o ritenute rurali	Esenti	
F/11	Unità in attesa di classamento	Esenti	

Per le aree fabbricabili l'art. 13 comma 3¹³⁰ del decreto Monti fa espresso richiamo all' art. 5, comma 5 del D.lgs. 504/1992 e sancisce che la base imponibile deve essere determinata sul valore venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione, avendo riguardo di cinque aspetti:1. la zona territoriale, 2. l'indice di edificabilità, 3. la destinazione d'uso consentita, 4. gli eventuali oneri per i lavori di adattamento del terreno necessari per la ricostruzione,5. i prezzi medi di mercato in caso di vendita di aree aventi analoghe caratteristiche.

Quest'ultimo aspetto è un parametro estremamente complesso e opinabile per la determinazione di un'imposta, specialmente nel caso dell'IMU, che è per lo più caratterizzata da criteri oggettivi per la determinazione del valore degli immobili assoggettati a tassazione, si rende dunque necessaria una intensa e costante collaborazione tra Ufficio tecnico e Ufficio tributi comunale, per definire i criteri di imposizione dei terreni edificabili, condizionati da aspetti tecnico-urbanistici estremamente complessi.

Quella del valore di mercato non è l'unica complicazione, con un sistema mutuato dalla disciplina ICI l'art. 13 del decreto prevede che in caso di utilizzazione

¹³⁰ 3. La base imponibile dell'imposta municipale propria è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 5, commi 1, 3, 5 e 6 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e dei commi 4 e 5 del presente articolo.

edificatoria dell'area, di demolizione di fabbricato, di interventi di recupero¹³¹ la base imponibile è costituita dal valore dell'area, la quale dovrà essere considerata fabbricabile in deroga a quanto previsto dagli strumenti urbanistici, senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione ovvero, se precedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque usato.

Quanto detto sopra ci fa trarre una deduzione: la base imponibile delle aree fabbricabili rimarrà sostanzialmente invariata rispetto al 2011 perché slegata dai moltiplicatori, quindi la quota di compartecipazione statale non verrà in alcun modo compensata ai comuni che non hanno possibilità di modificare l'aliquota e si troveranno, sicuramente, un gettito minore rispetto all'anno precedente.

Merita attenzione anche il comma 5 dell'art. 13 del decreto che stabilisce che il valore dei terreni agricoli, anche non coltivati, posseduti e condotti da imprenditori agricoli professionali o coltivatori diretti iscritti alla previdenza agricola, si ottiene applicando un moltiplicatore pari a 110 all'ammontare del reddito dominicale risultante in Catasto, vigente dal 1° gennaio dell'anno di imposizione, a sua volta rivalutato del 25%.

In sede di conversione del D.L. 16/2012, il Legislatore ha nuovamente introdotto delle specifiche franchigie progressive a favore dei terreni agricoli condotti e posseduti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali, ristabilendo le stesse agevolazioni previste ai fini ICI, che si accostano alla generale non imponibilità dei terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina ai sensi dell'art 15 della Legge 984/1977, in base a quanto previsto all'art. 7 del D.lgs. 504/1992 espressamente applicabile ai fini dell'IMU a fronte del richiamo contenuto nell'art. 9, comma 8 D.Lgs 23/2011.

Gli altri terreni agricoli e quelli non coltivati (che nella disciplina ICI erano esenti) il metodo di calcolo utilizzato è lo stesso; il moltiplicatore da applicare è 135 che segna un aumento importante dell'imposta dovuta su tali cespiti rispetto al 75 previsto nella precedente disciplina ICI.

¹³¹ A norma dell'art 31,1 lettere c), d) ed e) della legge 457/1978- fattispecie ora disciplinata dall'art 3 del DPR n.380/2001

2. Aliquota

L'art 13 comma 6 del D.L. 201/2011 stabilisce che *l'aliquota di base* dell'imposta è pari al 7,6 per mille, con facoltà dei Comuni (con delibera di consiglio comunale adottata ai sensi dell'art. 52 del D.Lgs 446/1997) di aumentare o diminuire l'aliquota di base fino a 3 punti millesimali. Un netto aumento rispetto al 2011 se si considera che le aliquote ai fini ICI andavano da un minimo di 4 per mille ad un massimo di 7¹³², mentre la fluttuazione della nuova imposta porta ad un aumento di tutte le percentuali: la minima è 4,6 per mille e la massima 10,6. Il valore massimo e quello minimo, secondo la Circolare 3/DF del ministero delle Finanze, costituirebbero due vincoli invalicabili da parte dell'Ente locale, contrastando con l'art. 52 D.Lgs. 446/97 che prevede impossibilità di deroga solo ad aliquota massima mentre non vieta di modificare al ribasso l'aliquota minima¹³³, ma, la struttura della nuova imposta rende estremamente complicata la modifica al ribasso, in quanto il Comune è tenuto a rispettare in ogni caso la quota di competenza erariale¹³⁴. Una ulteriore affermazione, della Circolare ministeriale, appare contestabile almeno sotto un punto di vista formale; secondo cui i Comuni, nell'esercizio della propria autonomia regolamentare, potrebbero "esclusivamente manovrare le aliquote, differenziandole sia nell'ambito della stessa fattispecie impositiva, sia all'interno del gruppo catastale, con riferimento alle singole categorie", con una competenza da esercitare "nel rispetto dei criteri generali di ragionevolezza e non discriminazione". Per quanto la facoltà di modificare le singole aliquote possa rappresentare un tentativo di applicazione di una effettiva autonomia impositiva dei Comuni, è possibile affermare che le decisioni dei comuni in merito i criteri di applicazione dell'imposta non possono essere ridotte solo a questo¹³⁵.

¹³² In base a quanto disposto dall'articolo 2 comma 4 della Legge 431/1998, l'aliquota massima poteva essere derogata fino a 9 % esclusivamente per gli immobili, siti in comuni ad alta densità abitativa, che non risultassero locati con contratti registrati da almeno 2 anni.

¹³³ Secondo la quale in materia di aliquote relative alle proprie entrate, i Comuni sono vincolati all'aliquota massima stabilita dalla legge ma non all'aliquota minima, fino alla decisione di azzeramento dell'imposta

¹³⁴ Ad esempio non è possibile che i comuni decidano di applicare l'aliquota pari al 3,8 %, rinunciando totalmente alla loro propria quota d'imposta, ma garantendo l'entrata dello stato, in riferimento agli immobili n affitto con canone vincolato, per agevolare al massimo tale tipologia di contratto, che la normativa del decreto Monti equipara come trattamento a tutti gli altri contratti di locazione, prevedendo una aliquota minima del 4%.

¹³⁵ Si veda a tal proposito G.SPAZIANI TESTA, *La manovrabilità delle aliquote IMU*, Corriere tributario, 2012 p. 1822. La circolare n.3/DF del 2012 cita la possibilità di differenziare le aliquote sia nell'ambito della stessa fattispecie impositiva sia all'interno del gruppo catastale, con riferimento alle singole categorie. Tuttavia la base imponibile dell'IMU, al pari dell'ICI, è costituita dal valore dell'immobile determinato attraverso l'applicazione delle risultanze

Le aliquote devono essere approvate dal Consiglio Comunale (come già previsto anche per l'ICI) con apposita delibera adottata ai sensi dell'art. comma 156 della Legge 196/2006¹³⁶, ma tali aliquote non dovranno essere menzionate nel regolamento del tributo, essendo che hanno funzione diversa dalla norma regolamentare e, soprattutto, essendo possibile la loro variazione di anno in anno, così facendo si evita il passaggio e la riapprovazione del consiglio¹³⁷.

L'art 13 del d.l. 201/2011 prevede anche delle fattispecie con aliquota agevolata, che può a sua volta essere modificata dai comuni ai commi 7,8 e 9:
comma 7: aliquota ridotta al 4 per mille per l'abitazione principale e relative pertinenze, con possibilità di modifica da parte dei Comuni fino a due punti millesimali in aumento o diminuzione.

comma 8: riduzione dell'aliquota al 2 per mille per i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'art 9 comma 3-bis del D.L. 557/1993, qui la facoltà dei Comuni è di ridurre fino all'uno per mille.

comma 9: in caso di immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi art 43 del D.P.R. 917/1986 i Comuni possono ridurre l'aliquota fino al 4 per mille. Si tratta, ad esempio, di immobili relativi ad imprese commerciali ovvero di immobili posseduti dai soggetti passivi ai fini IRES, ovvero di immobili locati

comma 9-bis: i comuni possono ridurre l'aliquota di base fino al 3,8 per mille per i fabbricati costruiti e destinati all'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, e in ogni caso per un periodo che non supera i 3 anni dalla fine dei lavori, i c.d. immobili-merce, che godevano di analoga agevolazione anche ai fini ICI.

Il comma 12-bis dell'art 13 del decreto lascia al Governo la possibilità di modificare le aliquote al fine di raggiungere il gettito necessario previsto per il 2012 ed iscritto nel Bilancio dello stato. Le aliquote potranno essere modificate tramite decreto del consiglio dei ministri su proposta del Ministro delle Finanze entro il 10 dicembre

catastali in essere e il diverso carico tributario in capo ai singoli contribuenti è dato dall'applicazione della medesima aliquota su basi imponibili diverse. Differenziare l'aliquota applicabile in ragione del diverso inquadramento catastale dell'immobile significherebbe stravolgere un'impostazione che contiene già in se gli strumenti per dare luogo ad un carico impositivo diverso in presenza di immobili diversi.

¹³⁶ Che così recita: "all'articolo sei comma, primo periodo del D.lgs. 504/1992 la parola "comune" viene sostituita dalle seguenti: "consiglio comunale".

¹³⁷ Si conferma la deroga ai principi generali dettati in materia da parte del testo unico sugli enti locali, alla luce del combinato disposto dell'art 42 (relativo alle competenze del consiglio) e dell'art 48 (relativo alle competenze della giunta) ha confermato in termini generali la competenza della giunta alla determinazione delle aliquote e delle tariffe.

2012, prevedendo cos' una revisione generale di tutto l'impianto, se i dati della prima rata e della revisione catastale non dovessero essere in linea con il pilotato. Anche ai Comuni è data una simile facoltà di revisione entro il 30 settembre sulla base dei dati di gettito aggiornati della prima rata d'acconto. Si potranno modificare aliquote e detrazioni, in deroga al regolamento solo se il Governo avrà anticipato i propri interventi di aggiustamento. Ancora una volta l'autonomia degli Enti locali è subordinata all'intervento Statale.

È osservabile come in tema aliquote non vi sia nessun riferimento diretto alla disciplina ICI, contrariamente a quanto accaduto per la base imponibile.

Tutte le ipotesi di determinazione di aliquote agevolate, previste per la precedente disciplina ICI sono dunque da ritenersi non applicabili; ad esempio la facoltà di applicare un'aliquota inferiore al 4 per mille a quei contribuenti che avevano installato impianti a fonte rinnovabile per la produzione di energia elettrica o termica per uso domestico, seppur per periodi di tempo limitati 5 o 3 anni.

Questa e altre ipotesi di deroga all'aliquota ordinaria sono perciò oggi assorbite dalla generica e omnicomprensiva disposizione in base alla quale il comune può variare, in diminuzione o aumento, fino allo 0,3%, l'aliquota ordinaria dell'IMU stabilita dalla legge statale. Tale modifica deve essere approvata con delibera di consiglio comunale entro il termine tassativo per la deliberazione del bilancio di previsione. La proiezione futura potrebbe dunque essere che a livello nazionale l'aliquota "ordinaria" potrà variare da un 4,6 per mille ad un massimo del 10,6 per mille.

Per quanto detto fin qui c'è perfetta corrispondenza tra IMU sperimentale e IMU del D.lgs. 23/2011, ma ci sono anche delle differenze. Nella nuova imposta non è più previsto che l'aliquota, sempre del 7,6 per mille, possa essere variata da un decreto del presidente del consiglio dei ministri, da emanare su proposta del Ministro dell'Economia e delle finanze d'intesa con la conferenza stato città e autonomie locali, in modo da assicurare l'equilibrio finanziario dei saldi di finanza pubblica.

Nel decreto Monti compare, invece, per aggiunta del comma 9-bis, da parte del D.L. n.1/2012 (chiamato "decreto liberalizzazioni"), la possibilità per i Comuni di ridurre l'aliquota ordinaria dell'imposta fino alla metà (0,3%)¹³⁸ nel caso di fabbricati di proprietà dell'impresa costruttrice e realizzati per la rivendita, almeno fino a quando

¹³⁸ Raggiungendo al massimo, quindi, l'1,6% in aumento e lo 0,46% in diminuzione.

la destinazione risulti veritiera e non vi siano rapporti di locazione su tali immobili. Tale deroga può essere introdotta per un periodo di massimo tre anni dalla fine dei lavori, ed è stata concepita per andare incontro alle imprese edili che devono affrontare la crisi e lo stallo delle vendite dei fabbricati residenziali. Questa possibilità non prevista nel decreto 23/2011 era invece prevista nella disciplina ICI e per i Comuni rappresenta una facoltà e non un onere.

Altra discrepanza si rileva per le aliquote dei fabbricati non locati (c.d. seconda e terza casa), infatti il D.lgs. 23/2011 prevedeva la possibilità di una variazione nei limiti dello 0,3% dell'aliquota base emanata dallo Stato nella nuova organizzazione del decreto Monti, invece, concessa unicamente una revisione al ribasso ma che non ecceda lo 0,4%.

Per i gli immobili locati i comuni possono operare una riduzione dell'aliquota base fino al 4 per mille per le fattispecie per cui l'IMU si cumula alle imposte sui redditi. Queste eccezioni sono applicabili per estensione sia a fabbricati che terreni dato che la norma parla genericamente di immobili.

Da ultimo la reintroduzione della tassazione anche per la prima casa e relative pertinenze nella nuova IMU "sperimentale". La pertinenza tassabile è una sola per ciascuna delle categorie C/2,C/6 e C/7, e si è comunque mantenuto un occhio di riguardo per quei contribuenti che posseggono una sola proprietà e vi dimorano abitualmente. Infatti sia a livello di aliquota sia a livello di manovrabilità da parte dei comuni nel Decreto Monti c'è la possibilità di differenziare ampiamente questa categoria rispetto agli altri immobili¹³⁹.

La prima casa del contribuente e le eventuali pertinenze (limitatamente a una per la categoria catastale C/2, una per la categoria C/6, e una per la categoria C/7) l'aliquota prevista è quella "ridotta" del 4‰ , l'aliquota "ordinaria" del 7,6‰ rimane applicabile per tutti i casi in cui, pur essendoci la caratteristica di "abitazione principale" ai fini IMU, per motivi formali (es. residenza anagrafica o dimora abituale altrove), e in ogni caso per le per le ulteriori unità immobiliari possedute dal

¹³⁹ Un prezioso intervento a riguardo è stato fatto dall'IFEL, istituto per la finanza e l'economia locale dell'ANCI. Esso afferma che l'esercizio della facoltà di differenziazione delle aliquote deve sempre misurarsi non solo con criteri di logicità e coerenza con il più generale ordinamento tributario, ma anche con le numerose indicazioni di obbligatoria differenziazione di prelievo già presenti nella legge, ritenendo, ad esempio, incoerente non solo l'adozione di una aliquota per l'abitazione principale superiore a quella stabilita per gli altri immobili, ma anche qualsiasi ipotesi di penalizzazione degli immobili per cui la legge prevede espressamente soltanto facoltà di riduzione e quindi unica opportunità di una agevolazione, come per gli immobili dati in affitto o per quelli posseduti da imprese.

contribuente e rientranti nella categoria catastale predette, nel momento in cui un'altra pertinenza, appartenente alla medesima categoria, già benefici dell'aliquota applicabile alla prima casa. Il contribuente in presenza di due immobili accatastati nella medesima categoria dovrà scegliere su quale dei due applicare l'aliquota agevolata, e sull'altro vedrà applicata l'aliquota ordinaria.

Quanto fin qui detto ci porta riaffermare per l'ennesima volta che nel momento in cui un'imposta ne sostituisce un'altra, la scelta più logica sarebbe quella di riscrivere in un nuovo testo normativo la completa disciplina del nuovo tributo. La scelta, inspiegabile, di far sopravvivere il decreto legislativo ICI, a beneficio dei rimandi della nuova normativa IMU ha generato problemi interpretativi e contenziosi specialmente sulle norme che, giurisprudenza e Amministrazione, si sono già spese ad interpretare ai fini ICI, ma che devono essere rivedute e corrette nella nuova disciplina, senza contare i disagi per il contribuente che deve applicare il nuovo tributo e che rischia dimenticanze e vuoti normativi.

3. Riduzioni d'imposta ed esenzioni.

La prima osservazione da fare, è che anche per le esenzioni, come per altri aspetti sopra citati, il legislatore ha inizialmente scelto di confermare in gran parte l'impianto normativo già esistente per la previgente ici.¹⁴⁰

Abbiamo già ampiamente discusso dell'applicazione di una aliquota ridotta al 4‰ per le abitazioni principali e relative pertinenze, art. 13 comma 7 del D.L. 201/2011.

Il comma 10 dell'art 13 in esame ,invece, introduce una detrazione di 200 euro annui per l'abitazione principale e relative pertinenze, in rapporto al periodo dell'anno durante il quale si verifica tale destinazione e alla quota di possesso. Tale cifra è da considerarsi totale nel caso in cui i soggetti passivi siano più di uno, la quota a carico individuale è rapportata alla quota di possesso. Nella seconda e terza parte del comma è inserita una maggiore detrazione, limitatamente agli anni 2012 e 2013, prevista per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale di 50 euro per ogni figlio di età non superiore ai 26 anni, purchè dimorante abitualmente e residente

¹⁴⁰ Richiamando espressamente all' art. 9 del D.lgs. 23/2011, confermato integralmente dall'art 13 comma 13, prima parte del DL 201/2011: comma ottavo ultima parte del citato art. 9: "si applicano inoltre le esenzioni previste dall'art 7, comma uno, lettere b), c),d), e), f), h) ed i) del d.lgs. 504/1992".

anagraficamente nell'unità immobiliare in questione. Il tetto massimo fissato alle detrazioni non può superare i 400 euro dato dall'importo complessivo della maggiorazione al netto della detrazione di base. Dunque lo sconto massimo, sull'abitazione principale, che l'erario concede sarà pari a 600 euro dato dai 200 euro di base sommati ai 400 euro per la detrazione dei figli a carico. La riduzione di 50 euro per i figli non è legata alla condizione di figlio a carico, pertanto spetta anche nel caso di figlio produttivo di redditi propri derivante da attività lavorativa¹⁴¹.

È inoltre data facoltà al comune di elevare la detrazione di 200 euro fino all'ammontare dell'imposta dovuta, con l'unico vincolo del rispetto dell'equilibrio di bilancio. In tal caso, però, l'ente locale che opera tale scelta non può stabilire un'aliquota superiore a quella ordinaria per le unità immobiliari tenute a disposizione, per evitare appunto, che la scelta gravi su quest'ultimi.

Sempre il comma 10 prevede che la suddetta detrazione trova applicazione per le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie e a proprietà indivisa, adibita a ad abitazione principale dei sogni assegnatari, nonché per gli alloggi regolarmente assegnati agli istituti autonomi per le case popolari, così come indicato nell'art. 8 quarto comma del D.lgs. 504/1992.

La norma fissa, inoltre, che l'aliquota ridotta per l'abitazione principale e le relative pertinenze e la detrazione sopra indicata si applicano anche ai casi contemplati nell'art 6 comma 3-bis del D.lgs. 504/1992 che stabilisce che, per la ex casa coniugale, il soggetto passivo, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, non risulta assegnatario della casa coniugale può considerare detta unità immobiliare come abitazione principale, a patto che non sia titolare di diritto di proprietà o altro diritto reale su immobile ubicato sullo stesso comune della casa coniugale¹⁴².

Per finire, viene riconosciuta facoltà dei comuni di considerare come abitazione principale, con la conseguente applicazione dell'aliquota ridotta e della relativa detrazione, l'immobile posseduto a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili (come indicato in art 3 comma 56 della legge n. 662/1996) che acquisiscono

¹⁴¹ S. SERVIDIO, *L'imposta municipale propria*, Bollettino tributario 2012 p.177

¹⁴² In vigore dell'art. del D.L. 93/2008, la risoluzione n.12/DF del 2008 ha precisato che l'esenzione ICI per l'ex alloggio familiare è comunque applicabile se il coniuge non assegnatario possiede nello stesso comune un altro immobile non utilizzabile come abitazione principale perché, ad esempio, affittato.

la residenza in istituti di ricovero permanente, a condizione che l'immobile non sia locato.

Per quanto riguarda le esenzioni¹⁴³, possiamo affermare che molte esenzioni previste per la disciplina ICI vengono riconfermate. Sono esenti: fabbricati classificati e classificabili nelle categorie da E/1 a E/9; fabbricati con destinazioni ad usi culturali di cui all'articolo 5-bis del D.P.R. n. 601/1973 e modifiche; fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purchè compatibile con le disposizioni degli art 8 e 19 Cost. e le loro pertinenze; i fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli articoli 13,14 e 15 del trattato Lateranense del 1929; fabbricati appartenenti agli stati esteri e alle organizzazioni internazionali per i quali è prevista condizione di reciprocità; i terreni agricoli ricadenti in aree di collina o montane delimitati ai sensi dell'art 15 della legge n.984/1977; gli immobili (tutti, non solo i fabbricati) utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87 comma uno lettera c) del TUIR e successive modifiche, destinati allo svolgimento¹⁴⁴ esclusivo di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive nonché delle attività di cui all'art. 16 lettera a), della legge n. 222/1985.

Rispetto alla disciplina ICI, non sono esenti dall'IMU i fabbricati che dichiarati inagibili o inabitabili, sono stati recuperati al fine di essere destinati alle attività assistenziali di cui alla legge n. 104/1992¹⁴⁵.

Sono invece esenti gli immobili posseduti dallo stato, nonché gli immobili posseduti nel proprio territorio, dalle regioni, dalle province, dai comuni, dalle comunità montane, da consorzi fra detti enti, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente a compiti istituzionali, i grandi esclusi rispetto alla disciplina ICI sono le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura.

Un aspetto positivo¹⁴⁶ derivante dalla conferma delle fattispecie esonerative dettate in ambito ICI dall'art 7 del D.lgs. è la possibilità, anche per l'IMU, di avvalersi di prassi e orientamenti giurisprudenziali e dottrinali in materia già consolidati da

¹⁴³ E. RIGHI, *Sulle esenzioni dall'IMU*, Bollettino tributario 2012, p.653

¹⁴⁴ Per questa ipotesi di esenzione vedasi l'art. 9-bis legge 27/2012 che subordina il riconoscimento dell'esonero dall'ICI allo svolgimento "con modalità non commerciali" delle varie attività elencate, stabilendo altresì il regime da seguire per le utilizzazioni miste delle unità immobiliari. La norma deve ritenersi applicabile retroattiva e richiamabile anche in materia di IMU.

¹⁴⁵ Sono però esonerati i fabbricati in tali condizioni che sono ubicati nelle zone colpite dal terremoto dell'aprile 2009 in Abruzzo.

¹⁴⁶ A parere di RIGHI nel citato articolo di Boll.trib.

vent'anni di applicazione del vecchio tributo. Resta da dire che la potestà discrezionale dei comuni in tema di esenzioni IMU al di fuori delle ipotesi previste dalla legge statale non potranno essere disposte. Infatti, la facoltà, per i comuni, di disporre esenzioni totali era prevista dall'art 59 del D.lgs. 446/1997 in materia di disciplina locale dell'ICI, ora con la cancellazione al richiamo di tale articolo gli enti locali si vedono privi della potestà.

IV. Conclusioni

Sul federalismo fiscale è stato detto e scritto tutto e il contrario di tutto, ma su un tema particolarmente si concentra la dottrina in presenza dell'istituzione di un nuovo tributo: verificare la compatibilità della normativa con i principi basilari della nostra Costituzione, con particolare riferimento ai canoni posti dagli articoli 3, 23, e 53 della costituzione.

Ovviamente anche alla nuova IMU è stato riservato questo trattamento da parte di studiosi ed esperti, ma non solo, anche da stampa quotidiana e da semplici cittadini, nei confronti di una nuova imposta particolarmente onerosa e iniqua¹⁴⁷ nei meccanismi attuativi, in quanto volta a colpire a tappeto alla cieca immobili senza alcun reddito, ma talvolta gravati da oneri o da situazioni di oggettiva e prolungata non-utilizzabilità.

L'aspetto particolarmente antipatico dell'Imu sperimentale è stato il ripristino della tassazione sull'abitazione principale dei cittadini, bene essenziale ed elementare dell'uomo e della famiglia, reso ancor più indigesto dal pesante aggravio della base imponibile per effetto della rivalutazione dei moltiplicatori¹⁴⁸.

Con queste premesse è facile intuire con quale semplicità si sia dato vita ad iniziative ed azioni politiche e legali per cercare di rimuovere gli ostacoli e i dilemmi più odiosi della nuova imposizione.

A moderare il dibattito, ci sarà, come spesso accade, la Corte Costituzionale che decreterà con le sue sentenze la conformità ai principi costituzionali delle leggi. Come si è potuto dedurre dall'elaborato l'Imu è stata disegnata, dal legislatore, a immagine e somiglianza dell'Ici: identici presupposti, seppur con qualche sfumatura, identici i criteri di individuazione degli immobili tassabili e dei soggetti passivi, molto simili le modalità di applicazione del tributo; insomma il legislatore un po' per i tempi ristretti concessi per la normazione del tributo, un po' per agevolare se stesso e gli operatori coinvolti nell'applicazione dell'Imu, ha ben pensato di lasciare sostanzialmente immutato l'impianto normativo della precedente Ici, salvo che per due importanti aspetti: il ritorno alla tassazione principale e pertinenze come già

¹⁴⁷ E. RIGHI *IMU e costituzione*, Bollettino tributario 2012, p1683

¹⁴⁸ Art. 13 comma 3 decreto legge 201/2011

accennato, e l'aggiunta di una quota riservata alle casse statali.

Un tale stato delle cose non va sottovalutato specialmente per quanto riguarda molti aspetti e problemi che riguardano la nuova imposizione, in quanto spesso già affrontati e risolti ai fini Ici nel corso dei suoi vent'anni di applicazione: soluzioni e prassi consolidate grazie agli interventi di indirizzo di tipo giurisprudenziale amministrativo e dottrinale. Il punto fondamentale su cui la Corte Costituzionale si è espresso almeno una ventina di volte è sulla natura del tributo e sulla compatibilità con i canoni costituzionali dettati dagli articoli 3, 42 e 53 della costituzione, nonché su un eventuale eccesso di delega della sua normativa rispetto alla legge delegante. Tutte le pronunce costituzionali a riguardo, hanno concluso in senso negativo rispetto alla censura sollevate; la Corte costituzionale ha decretato in via preliminare l'esistenza di una ampia facoltà discrezionale accordata al legislatore in materia di imposizione fiscale, legittimamente praticabile entro il confine della non arbitrarietà, nella determinazione dei fatti espressivi della capacità contributiva, deducibile da qualsiasi indice rivelatore di ricchezza: reddito, consumo o bene patrimoniale. La Corte Costituzionale sostiene dunque che il fatto che l'Ici colpisca solo cespiti di natura immobiliare non è causa di illegittimità della relativa disposizione, né lo è la mancata deduzione dalla base imponibile delle eventuali passività contratte dal possessore dell'immobile per acquistare o costruire il bene.

In merito alla violazione del principio di capacità contributiva sancito dall' art. 53, dato dall'effetto espropriativo in relazione alle aliquote Ici, la Consulta ha decretato che sarebbe riduttivo identificare la capacità contributiva di un soggetto con la proprietà di un determinato bene¹⁴⁹, il prelievo fiscale esprime l'idoneità del singolo a concorrere alle spese pubbliche in relazione a numerosi obiettivi di politica fiscale che il legislatore può perseguire con la complessiva imposizione, anche al di là della pura esigenza di garantire entrate al bilancio pubblico.

Un altro punto su cui è intervenuta la consulta è la denunciata sperequazione di carico Ici sulle varie tipologie di immobili tassati. I criteri e i parametri di base, diversi e non comparabili, quale la rendita catastale, il valore contabile o di mercato, il reddito dominicale, ecc, volti a differenziare la misura del tributo da corrispondere, senza nessun aggancio al valore effettivo del bene, sono stati giustificati e difesi

¹⁴⁹ Sia esso un reddito o un bene patrimoniale

dalla Corte, come scelte tecniche del legislatore, ragionevoli e frutto delle eterogeneità delle ipotesi prese in esame¹⁵⁰, senza che si violi il principio dell'art. 3 della costituzione.

In conclusione tutte le questioni di incostituzionalità sono state dichiarate infondate o inammissibili, spesso frettolosamente con motivazioni parziali, confermando con ciò la diffusa impressione che la corte costituzionale¹⁵¹ si faccia carico dei problemi di bilancio degli enti pubblici impositori e degli effetti che la pronuncia costituzionale può avere sui bilanci¹⁵².

Posto che per questioni e dubbi simili sulla normativa Imu, le risposte e gli orientamenti non saranno diversi da quelli dell'Ici è legittimo pensare che problemi di costituzionalità inediti relativi all'IMU non debbano vedere indebolita la loro bontà e fondatezza.¹⁵³

Anche per l'Imu, al pari dell'Ici, si è sollevata la questione: elevatezza delle aliquote applicabili. I limiti originariamente fissati per l'Ici¹⁵⁴, sono notevolmente lievitati, da una forbice originaria dal 4 al 6‰ ora si può raggiungere il 10,6‰¹⁵⁵. Ma non bastasse, queste aliquote vanno applicate su rendite catastali gravate da pesanti moltiplicatori¹⁵⁶.

Un ulteriore aggravamento del quadro in cui opera l'Imu è la materia rendite catastali. Molte rendite catastali sono rimaste invariate nel tempo, possono essere onestamente definite modeste o inadeguate, nella misura ai valori correnti, ma molte altre rendite hanno di recente subito aggiornamenti e rivalutazioni pesanti¹⁵⁷. In altre parole le nuove ingenti aliquote Imu si applicano nella stessa misura percentuale a tutti i fabbricati, indipendentemente dal fatto che la nuova base imponibile (rendita

¹⁵⁰ Corte Cost. 24 febbraio 2006, n.67

¹⁵¹ Corte Cost. 7 novembre 2003, n.336; n.67/2006

¹⁵² Al di là della valutazione strettamente giuridica delle valutazioni portate in suo esame . a tal proposito si veda E. RIGHI, *Imu e costituzione*, Boll. Trib. 2012, p1683

¹⁵³ Sia per le innovative statuizioni che per le vecchie questioni sulla base di nuovi inquadramenti logico-giuridici.

¹⁵⁴ Vedi infra.

¹⁵⁵ Che è un salto notevolissimo e non giustificabile in un periodo di crisi economica prolungata specie nel settore edilizio.

¹⁵⁶ Art. 13 comma 4 del D.L. 6 dicembre 2011, n.201, convertito con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n.214)

¹⁵⁷ In applicazione di facoltà recentemente accordate ai comuni nello specifico settore (art. 3 comma 58 legge 662/1996) che legittimano gli enti locali sunnominati a richiedere alle agenzie del territorio l'aggiornamento del classamento di immobili del territorio comunale ritenuto non adeguato e vedansi ancora l'istituzione, da parte sempre dei comuni, delle "microzone" comunali, per le quali è prevista (art. 1 comma 335 della legge 311/2004) la revisione parziale del classamento, quando il rapporto medio di mercato e il corrispondente valore medio catastale si discostano significativamente dall'analogo rapporto relativo alle "microzone".

catastale) sia a valori aggiornati o a valori immutati da decenni. Non è forse questo un caso evidente di sperequazione e disparità e di trattamento tra simili?

Ancor più se si considera che una sperequazione del genere può avvenire anche all'interno dei confini del medesimo comune e tra fabbricati contermini, o addirittura all'interno dello stesso fabbricato con più unità abitative solo in parte soggette ad aggiornamento della rendita. La domanda da porsi è: questo guasto dovuto alla fretta e al semplicismo del legislatore dell'Imu sperimentale potevano essere ampiamente ridotti se non evitati, differenziando la misura dei moltiplicatori a seconda dell'avvenuta o meno modifica delle rendite?¹⁵⁸

Un altro rilievo di natura costituzionale, tra l'altro sollevato anche dal servizio Studi della camera dei deputati, riguarda il decreto inserito nelle Semplificazioni¹⁵⁹: al fine di garantire il gettito complessivo previsto per il 2012, dopo il versamento della prima rata, la norma consente la modifica delle aliquote dell'imposta in vigore, con evidente efficacia retroattiva, mediante uno o più decreti del consiglio dei ministri con una procedura davvero inconsueta finalità altrettanto inconsueta¹⁶⁰. Sostanzialmente si assegna ad un decreto presidenziale, (strumento normativo sub-primario) e non ad una legge o altro atto avente forza di legge la modifica della misura del tributo, in palese violazione del principio della riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali sancito dall'art. 23 della Costituzione: solo la legge deve inderogabilmente contemplare e disciplinare un tributo nei soggetti passivi, presupposti, e aliquota (almeno in misura massima) essendo che tale regola vige anche per i tributi locali (art. 3 comma 149 della legge n. 662/1996, e art 52 del D.Lgs. 446/1997) .

È chiaro che il mancato utilizzo della norma citata, a causa del raggiungimento dei risultati di cassa con la prima rata Imu non può far dimenticare i rilievi di incostituzionalità sopra esposti; il problema potrebbe, solo, spostarsi sugli adeguamenti tariffari dei comuni, basati su norma incostituzionale e sulla circostanza abnorme di provvedimenti amministrativi largamente retroattivi nell'efficacia, a

¹⁵⁸ Perché è anche vero che rendite fissate in epoca recente, a parità di immobili risultano adeguate rispetto a situazioni rimaste immutate nel tempo.

¹⁵⁹ DL 2 marzo 2012, n.16, convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44 cfr art 4 comma 5 lett i)

¹⁶⁰ Mai era stato previsto, fin'ora, l'aggiustamento nel corso dello stesso periodo d'imposta della misura del tributo applicato.

dispetto dei principi di diritto amministrativo consolidati¹⁶¹.

L'ultima veloce considerazione riguarda il trattamento degli immobili inagibili, inabitabili o di fatto e di fatto non utilizzati per i quali il legislatore dell'IMU ha tardivamente recuperato (vedi DL n.16/2012) il regime di parziale tassazione già previsto ai fini Ici dall'art. 8 del D.lgs n. 504/ 1992: facendo mente al principio sancito dall'art. 53 Cost., quale minima capacità contributiva è ravvisabile in un immobile inagibile e inutilizzabile? Nessuna, zero o meno di zero, perché il proprietario potrà avere solo oneri per il forzato mantenimento nel suo patrimonio di un ostacolo del genere; la riduzione dell'Imu, come in passato quella dell'ici, non risolve il problema dell'assenza di una qualsiasi motivazione economica e fiscale per tassare questi immobili.

Mentre noi scriviamo, la corte costituzionale sta preparando la sentenza: la curiosità di sapere l'orientamento e la posizione di fronte a questi dubbi, giunti a questo punto, è molta¹⁶².

La compatibilità tra normativa tributaria e Costituzione è la prima e fondamentale analisi che si possa fare ma in questo caso possiamo mettere in relazione anche la coerenza tra testo del decreto attuativo del federalismo municipale e legge delega¹⁶³. Fin da subito si può affermare che il vero modello di federalismo fiscale¹⁶⁴ è stato abbandonato per seguire lo schema della devoluzione delle funzioni¹⁶⁵ tra i diversi livelli di governo, che si è concretizzato nella sperimentazione di nuovi schemi di finanziamento delle autonomie locali. A questo punto l'attenzione si è spostata sui riflessi che tale impostazione avrebbe avuto sui conti pubblici, mettendo in secondo piano la valorizzazione dell'autonomia fiscale comunale. Sembra che a pochi, quasi nessuno, interessi come e con quali risorse le autonomie territoriali andranno ad adempiere alle loro funzioni attribuite.

Nella fase transitoria l'unico riferimento alla loro autonomia fiscale è maggiore gettito derivante dall'accatastamento degli immobili non dichiarati, mentre nella fase a regime si ha la manovrabilità delle aliquote dell'addizionale irpef, la variabilità

¹⁶¹ per tutti G. MARONGIU *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991

¹⁶² A. VILLA, *La fiscalità comunale*, *Giornale di diritto amministrativo*, 2011, p595

¹⁶³ Confronto tra D.lgs. 23/2011 e d.lgs. 42/2009

¹⁶⁴ E. JORIO, *Federalismo municipale: la determinazione dei costi e fabbisogni standard e non solo*, 27 aprile 2011, www.federalismi.it

¹⁶⁵ E delle risorse connesse quantificate sulla base di complicati tecnicismi.

dell'aliquota imu e del complesso delle esenzioni e delle agevolazioni¹⁶⁶. il decreto sul federalismo fiscale affidava la fiscalizzazione dei trasferimenti statali al prelievo partecipato, ma a riguardo nulla si dice. Si affida, invece, al prelievo patrimoniale immobiliare il recupero delle risorse necessarie ai comuni per lo svolgimento delle loro attività, grazie all'introduzione di Imu e Imu secondaria. Va ricordato che, la scelta di puntare sulla fiscalità immobiliare è certamente coerente con la necessità di garantire un chiaro collegamento territoriale, ma allo stesso tempo l'esclusione della prima casa dalla tassazione pone la nuova fiscalità immobiliare sui proprietari di immobili non adibiti ad abitazione principale¹⁶⁷. Con questa impostazione viene a mancare il legame tra soggetto beneficiario del servizio e contribuente, principio cardine riconosciuto dalla legge delega, ritenuto lo strumento di controllo efficace e stimolo dell'efficienza gestionale comunale.

Tirando le somme si può dire che i Comuni possono raggiungere una autonomia finanziaria grazie ad una imposta patrimoniale sugli immobili, che garantisce il efficacia ed efficienza, perché¹⁶⁸ è:

- semplice e trasparente, i beni immobili sono facilmente individuabili e difficilmente occultabili;
- Stabile, il gettito è tendenzialmente costante nel tempo e prevedibile;
- Coerente, perché, quasi sempre, c'è corrispondenza tra i servizi che deve erogare un comune e la popolazione residente.

A tali caratteristiche va aggiunta la possibilità che hanno gli enti locali di rendere flessibile la tassa grazie alla manovra delle aliquote e delle esenzioni, raggiungendo così loro autonomia e responsabilizzazione finanziaria.

La tassazione non dovrebbe dunque escludere la "prima casa" anzi, andrebbe potenziata, in modo da rafforzare il legame territoriale e da alleggerire il carico fiscale. L'ipotesi avanzata dalla dottrina è quella di far pagare l'ipotetica IMU e poi permettere la detrazione dall'irpef, ciò garantirebbe la permanenza nel territorio, non passerebbe per le casse dello stato, e non aumenterebbe la pressione fiscale, con la conseguenza che il cittadino verifica subito la capacità dell'amministrazione¹⁶⁹. Per

¹⁶⁶ Con i limiti descritti nel capitolo 3.

¹⁶⁷ E dunque sui non residenti.

¹⁶⁸ L. TOSI, *Considerazioni sulla fiscalità degli enti locali nel disegno di legge di riforma federalistica dell'ordinamento tributario*, 2008, Rivista di dir. Trib. p.950

¹⁶⁹ Il famoso slogan "vedo, voto, pago!"

fare ciò andrebbe affrontato il faticoso aggiornamento del catasto¹⁷⁰, uno sforzo notevole che però avrebbe risultati altrettanto grandi¹⁷¹, un processo di armonizzazione e semplificazione del sistema tributario, e non una frammentazione e articolazione complessa come quella attuale, l'attribuzione agli enti locali della facoltà della manovra delle aliquote e delle esenzioni allo scopo di garantire il principio di capacità contributiva.

Il raggiungimento del federalismo municipale, è certamente un obiettivo giusto e da perseguire, ma quanto fin'ora fatto, ha risposto più alle esigenze di bilancio e di cassa dello Stato piuttosto che al perseguimento dell'autonomia finanziaria degli enti locali. Non è troppo tardi per correggere la rotta ma non si può perdere altro tempo, specie per il motivo che i Comuni sono al collasso, e un'altra manovra sbagliata potrebbe strozzarli definitivamente.

¹⁷⁰ Allo scopo di eliminare le differenze di valore catastale tra immobili anche simili che si riflettono sulla base imponibile.

¹⁷¹ Uguaglianza tra i contribuenti, e percezione di equità, ed corrispondenza tra valore effettivo dell'immobile e valore catastale.

BIBLIOGRAFIA

Gaspare Falsitta, Corso di diritto tributario - IV edizione riveduta -, CEDAM, 2012

Andrea Giovanardi, "L'autonomia tributaria degli enti territoriali", Giuffrè 2005

Luigi Lo Vecchio, "Disciplina sperimentale speciale tra "vecchia ICI" e "nuova IMU", Corriere tributario 1/2012 p. 53

Luigi Lo Vecchio, "L'applicazione dell'IMU tra novità e incertezze", Corriere tributario 8/2012 p. 579

Luigi Lo Vecchio, "Una occasione mancata per il perfezionamento delle nuove imposte locali", Corriere tributario 13/2012 p. 995

Luigi Lo Vecchio, "Anticipazione sperimentale dell' IMU: chiarimenti su riduzioni prima casa e primo versamento degli acconti", Corriere tributario 24/2012 p. 1817

Giorgio Spaziani Testa, "La "manovrabilità" delle aliquote IMU", Corriere tributario 24/2012 p. 1823

Massimo Bagnoli, "L' IMU rurale fra terreni e fabbricati agricoli", Corriere tributario 24/2012 p. 1827

Claudio Carpentieri, "L'IMU sugli immobili strumentali delle imprese: gli effetti perversi di una imposta creata per le abitazioni", Corriere tributario 24/2012 p. 1832

Luigi Lo Vecchio, "Poteri e facoltà dei comuni nella disciplina sperimentale dell'IMU", Corriere tributario 25/2012 p. 1933

Cristina Carpenedo, "L'imposta municipale propria dopo il c.d. "decreto fiscale", Comuni d'Italia p.13

Salvatore Servidio, “ l'imposta municipale propria (IMU)”, Bollettino tributario n.3/2012 p.177

Eugenio Righi, “ Sulle esenzioni dall' IMU”, Bollettino tributario n.9/2012 p.653

Elisa Orsi, “ La nuova IMU sperimentale –i primi dubbi applicativi e le possibili soluzioni- ”, Bollettino tributario n.2/2012 p.101

Patrizia Ruffini, “come cambiano le entrate dei comuni dopo il Dlgs 23/2011”, Diritto e Pratica amministrativa n.4 p.12

Maurizio Logozzo, “ Il federalismo fiscale: prospettive della legge delega n.42/2009 e autonomia finanziaria degli enti locali ”, Bollettino tributario n.11/2011 p.821

Loris Tosi, “considerazioni sulla fiscalità degli enti locali nel disegno di legge di riforma federalistica dell'ordinamento tributario”, Rivista di diritto tributario 2008 p.942

Andrea Giovanardi, “federalismo fiscale” , Enciclopedia giuridica Treccani, 2010

Alessandro Borgoglio, “fiscalità locale: ICI e IMU”, Il Sole 24 ORE , 2012

Angelo Capalbo, “Per una vera attuazione del federalismo fiscale:cosa c'è e cosa manca” , Comuni d' Italia 2009, n.2 p.8

Luigi Olivieri, “federalismo fiscale: l'occasione per riorganizzare l'ordinamento locale”, Comuni d' Italia 2009 n.2 p.11

Stefano Usai, “l'autonomia locale nella costituzione”, Comuni d' Italia 2009 n.2 p.16

Riccardo Nobile, “federalismo fiscale e autonomia organizzativa: due termini in relazione necessaria”, Comuni d' Italia 2009 n.2 p.23

Francesco Tramontana, “L’autonomia normativa degli enti locali alla luce del titolo V della Costituzione e del disegno di legge sul federalismo fiscale” Comuni d' Italia 2009 n.2 p. 27

Luigi Lovecchio, “I principi del coordinamento tributario nel disegno di legge delega sul federalismo fiscale” Comuni d' Italia 2009 n.2 p.53

Alberto Mingarelli, “Autonomia e responsabilità nel d.d.l. sul federalismo fiscale”, Comuni d' Italia 2009 n.2 p.59

Gaetano Berretta “federalismo: quale sorte per i beni dello Stato?”, diritto e pratica amministrativa 2010, p.19

Livia Salvini, “I tributi comunali”, giornale di diritto amministrativo 2011, p 589

Alessandra Villa, “la fiscalità comunale” , giornale di diritto amministrativo 2011, p 591

Massimo Basilavecchia, “Il fisco municipale rispetta i vincoli Costituzionali”, Corriere Tributario 2011 p. 1105

Andrea Trevisani, “La nuova fiscalità municipale connessa al possesso di immobili: analogie con l’ICI e criticità”, Corriere Tributario 2011 p. 1109

Rita Perez, “la legge delega sul federalismo fiscale”, Giornale di diritto amministrativo 2009 p.809

Franco Ancillotti, “Il coordinamento dei diversi livelli di governo e il patto di convergenza” Giornale di diritto amministrativo 2009 p.827

Alessandra Villa, “l’autonomia di entrata e di spesa dei comuni”, Giornale di diritto

amministrativo 2009 p.837

Andrea Giovanardi, “federalismo fiscale alla corte costituzionale – riflessioni critiche [...]”, Rassegna tributaria 2008, p.1424

Massimo Scuffi, “Le implicazioni dell’ordinamento costituzionale e comunitario nell’attuazione del federalismo fiscale”, Bollettino tributario 2010, p183

Mario Damiani e Claudio Carpentieri, “federalismo Fiscale, tra razionalizzazione delle spese e tributi locali”, Dialoghi Tributarî 2009 p19

Giovanni Vezzoso, “ il federalismo fiscale: dalle innovazioni costituzionali del 2001 al disegno Calderoli”, Diritto e pratica tributaria 2008 p.855

Gianni Marongiu, “Difficoltà attuative per la realizzazione del federalismo fiscale”, Corriere tributario 2009, p.1823

Gianluigi Bizioli, “Profili ricostruttivi dell’autonomia tributaria delle regioni degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di federalismo fiscale”, Finanza locale 2009