



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

---

**documento**

**19 settembre 2011**

**Prime osservazioni sull'impianto della riforma del  
federalismo municipale sotto l'aspetto tributario.**





**Il documento è stato predisposto dalle Commissioni di Studio Fiscalità dell'Area Enti Pubblici.**

**Presidente:**

TONVERONACHI                      Nicola

**Componenti:**

Pieri	Paolo
Cambria	Giuseppe
Candela	Roberto
Depetro	Alberto
Labellarte	Vito Antonio
Lovecchio	Luigi
Mordente	Alfonso
Ragionieri	Paola
Saggese	Michele

**Segreteria tecnica**

Oliverio Mara

**Consigliere Delegato:** Giosuè Boldrini

**Consiglieri Co-Delegati :** Andrea Bonechi e Marcello Danisi



## Indice

### Premessa

<b>La prima fase di attuazione .....</b>	<b>pag. 4</b>
<i>La devoluzione del gettito</i>	
<i>La riattivazione della leva fiscale</i>	
<b>A. L'addizionale all'Irpef.....</b>	<b>pag.5</b>
<b>B. L'istituzione dell'imposta di soggiorno.....</b>	<b>pag. 6</b>
<b>C. L'imposta di scopo.....</b>	<b>pag 8</b>
<b>La partecipazione dei comuni all'accertamento delle entrate tributarie erariali</b>	<b>pag. 9</b>
<b>La seconda fase di attuazione del federalismo comunale .....</b>	<b>pag.12</b>
- <b>IMU .....</b>	<b>pag. 12</b>
- <b>L'imposta municipale secondaria.....</b>	<b>pag. 13</b>



## Premessa

Le linee generali disegnate dal D. Lgs. n. 23/2011 prevedono una attuazione in due tappe del processo di federalismo fiscale.

Una prima tappa è rappresentata da un lato, dalla devoluzione di quote di gettito di tributi erariali, dall'altro, dalla parziale riattivazione della leva fiscale, bloccata come noto dal 2008 (art. 1, D.L. n. 93/08, e art. 77 bis, D.L. n. 112/08).

La seconda tappa è quella caratterizzata dalla applicazione dei nuovi tributi propri comunali che costituiranno l'ossatura del sistema tributario locale.

Queste due fasi, in origine ben distanziate e separate tra loro, essendo la prima già operativa dal 2011, mentre la seconda era prevista operasse dal 2014, stanno subendo una imprevista accelerazione alla luce dei recenti drammatici avvenimenti di natura economica e finanziaria che stanno investendo il nostro Paese. L'esame che segue, dunque, dovrà essere costantemente aggiornato in ragione delle novità legislative in parte già adottate e in parte annunciate o in discussione.

## La prima fase di attuazione

### La devoluzione del gettito

Ai sensi dell'articolo 2, D. Lgs. n. 23/11, ai comuni sono devolute quote del gettito riferito ai seguenti tributi erariali: a) imposta di registro e imposta di bollo sugli atti aventi ad oggetto beni immobili; b) imposte ipotecaria e catastale, con esclusione di quelle relative ad atti soggetti ad Iva; c) irpef sui redditi fondiari, con esclusione del reddito agrario; d) imposta di registro e imposta di bollo sui contratti di locazione di beni immobili; e) tributi speciali catastali; f) tasse ipotecarie; g) imposta sostitutiva sulle locazioni abitative (cd "cedolare secca"). Va segnalato che tra i tributi devoluti in quota non compare l'imposta di successione e donazione avente ad oggetto gli immobili, pur prestandosi anch'essa ad attuare il principio di continenza e del beneficio, sanciti nell'articolo 2, legge n. 42/2009.

Deve essere annoverata tra le devoluzioni anche l'istituzione della compartecipazione all'Iva, prevista in sostituzione della compartecipazione all'Irpef dal comma 3 del suddetto articolo 2, D. Lgs. n. 23/11. In proposito, va espressa più di una riserva sulla idoneità di tale misura ad attuare i principi federalisti e sulla stessa ragionevolezza della stessa. In primo luogo, è evidente l'allontanamento dal principio di responsabilità che dovrebbe permeare l'assetto della finanza locale. I consumatori e le imprese, che sono i soggetti che generano il gettito Iva, non sono di certo i "referenti" degli amministratori comunali. I criteri di attribuzione della compartecipazione, inoltre, saranno sempre giocoforza convenzionali e forfettari, risultando impossibile imporre ai soggetti Iva la suddivisione del volume d'affari su base comunale. Viene allora da chiedersi che grado di rappresentatività e quindi che senso abbia la compartecipazione Iva ai comuni, piuttosto che una reale compartecipazione Irpef, come inizialmente previsto nello schema di decreto attuativo.

### La riattivazione della leva fiscale

Come accennato in apertura, il secondo gruppo di interventi della prima fase attuativa del federalismo riguarda l'attenuazione della sospensione del potere di incrementare la pressione fiscale, confermato da ultimo nell'articolo 1, c. 123, della legge n. 220/2010. Appartengono a tale gruppo:

- La possibilità di introdurre l'addizionale all'Irpef entro l'aliquota massima dello 0,4% dal 2011 e nei limiti ordinari di legge dal 2012;
- La possibilità di istituire l'imposta di soggiorno già a partire dal 2011;



- La revisione dell'imposta di scopo, annunciata per la fine di ottobre 2011.

Nel paniere di misure destinate allo sblocco della leva fiscale non viene menzionata l'Ici, che parrebbe quindi, allo stato, destinata a restare invariata sino alla sua sostituzione con l'Imu. A tale riguardo, è davvero difficile non convenire con quanti (Zanardi, Bordignon) hanno stigmatizzato la decisione di consentire l'aumento dell'addizionale, in luogo della rimozione del blocco Ici, in ragione dell'esigenza, ampiamente avvertita, di non gravare più oltre sui redditi da lavoro, che sono rimasti in sostanza l'unico cespite dell'Irpef, e di equilibrare il sistema attraverso una maggiore imposizione sui valori patrimoniali. La scelta governativa si rivela dunque, nella realtà italiana, regressiva, poiché essa determina un aggravio di prelievo nei confronti di chi le tasse le paga già.

### *A. L'addizionale all'Irpef*

Ai sensi del previgente articolo 5, D. Lgs. n. 23/11, con regolamento da adottare entro il 7 giugno scorso, il Ministero delle finanze avrebbe provveduto a disciplinare la graduale cessazione della sospensione del potere di aumentare l'addizionale comunale all'Irpef. Qualora il regolamento non fosse stato adottato entro il suddetto termine, i comuni avrebbero potuto in ogni caso deliberare l'aumento del prelievo con un tetto massimo dello 0,4% e uno scalino annuale dello 0,2%. Restava pertanto inteso che nei comuni nei quali l'aliquota fosse stata già superiore allo 0,4% nessun incremento sarebbe stato possibile. La circostanza prospettata nella legge (la mancata adozione del regolamento governativo) si è puntualmente verificata, con l'effetto che molti comuni si sono avvalsi della facoltà in esame.

La materia è stata tuttavia interamente rivisitata con la manovra di Ferragosto, contenuta nel D.L. n. 138/11, modificata con gli emendamenti approvati in sede di legge di conversione.

All'articolo 1, comma 12, citato D.L. n. 138, si è infatti provveduto a: a) sopprimere l'articolo 5, D. Lgs. n. 23/11, facendo salve le deliberazioni adottate in vigenza di esso; b) eliminare la sospensione del potere di incrementare le aliquote, a decorrere dal 2012. Per effetto di questo doppio intervento abrogativo, torna ad essere applicabile nella sua interezza la disciplina di legge originaria, contenuta nel D. Lgs. n. 360/1998. I comuni pertanto potranno aumentare o istituire l'addizionale fino al tetto massimo dello 0,8% e potranno altresì disporre esenzioni, con delibera consiliare. Va in proposito ricordato che, in forza dell'articolo 14, c. 8, D. Lgs. n. 23/11, le delibere relative all'addizionale esplicano efficacia se pubblicate sul sito delle Finanze entro il 31 dicembre dell'anno di riferimento. Pertanto, gli atti decisionali assunti per il 2012 dovranno essere pubblicati prentoriamente entro la fine dello stesso anno.

L'emendamento apportato in sede di legge di conversione del D.L. n. 138/11 prevede la possibilità per i comuni di modulare l'aliquota secondo gli scaglioni dell'Irpef e dispone espressamente inoltre che, in caso di determinazione di una soglia di esenzione correlata a specifici requisiti reddituali, il superamento della soglia implica l'applicazione dell'addizionale sull'intero reddito dichiarato. Si ritiene che tali precisazioni non abbiano carattere innovativo. Per ciò che attiene alla possibilità di adottare aliquote a scaglioni, la questione non è nuova, poiché è stata già affrontata dalla Corte Costituzionale, nella sentenza n. 2/2006 e nell'ordinanza n. 148/2006, relative alle addizionali regionali all'Irpef. Si legge, al riguardo, che "deve inoltre negarsi che la Costituzione stabilisca una riserva esclusiva di competenza legislativa dello Stato in tema di progressività dei tributi. Al contrario, la progressività è principio che deve informare l'intero sistema tributario". Si tratta dunque di affermazioni che si attagliano anche all'addizionale comunale, se si tiene presente che, ai sensi dell'articolo 52, D. Lgs. n. 504/92, l'unico limite posto alla potestà regolamentare degli enti locali in tema di aliquote è il rispetto dell'aliquota massima, stabilita dalla legislazione statale. Semmai le considerazioni che precedono richiedono un necessario aggiornamento a quanto da ultimo recato nell'articolo 6, D. Lgs. n. 68/2011, relativo all'attuazione del federalismo regionale. Nel comma 4 del suddetto articolo 6 si legge infatti che "per assicurare la razionalità del sistema tributario nel suo complesso e la salvaguardia dei criteri di progressività" le regioni possono stabilire aliquote differenziate "esclusivamente in relazione agli scaglioni di reddito corrispondenti a quelli stabiliti dalla legge statale". Se tale limite è valido per le regioni non può non esserlo, per le medesime finalità, anche per i comuni. Alla luce di quanto



sopra dunque sembra corretto affermare che i comuni hanno il potere di modulare le aliquote dell'addizionale, anche in assenza di una specifica disposizione autorizzativa, con il limite rappresentato dagli scaglioni dell'Irpef. Il secondo intervento correttivo riguarda, come anticipato, le esenzioni. La finalità dello stesso deve essere probabilmente ricercata in alcune prassi comunali non conformi a legge, in quanto tali già censurabili a normativa previgente. Si tratta dell'interpretazione volta a considerare la soglia di esenzione come una sorta di "franchigia", applicabile anche nei riguardi dei redditi superiori al limite deliberato. Per l'effetto, assumendo in via esemplificativa una soglia di esenzione di 10.000 euro e un reddito imponibile di 13.000 euro, l'addizionale risulterebbe applicabile solo sulla differenza di 3.000 euro. Questa impostazione, tuttavia, non appare in alcun modo condivisibile. È sufficiente al riguardo rimarcare come la formulazione del D. Lgs. n. 360/1998 si riferisca testualmente a "una soglia di esenzione" e tale riferimento sia inequivoco nella sua declinazione pratica. Ne deriva che in tutti i casi di redditi superiori al limite deliberato l'addizionale non poteva e non può che applicarsi sull'intero ammontare dichiarato.

Ad ogni buon conto, il legislatore ha ritenuto di precisare in forma esplicita le considerazioni sopra esposte. Vi è semmai da segnalare che non è univocamente determinata la forma della modulazione a scaglioni delineata nella norma. Potrebbe infatti attuarsi sia una segmentazione dell'aliquota dell'addizionale in corrispondenza degli "scalini" dell'Irpef sia, molto più semplicemente, una aliquota unica per contribuente ma differenziata in ragione del livello di reddito di appartenenza. Volendo esemplificare, nella prima ipotesi si potrebbero riscontrare le aliquote dello 0,2% per la quota di reddito sino a euro 15.000, l'aliquota dello 0,5, per la quota da oltre euro 15.000 e sino a euro 28.000, e così via, con conseguente applicazione di una pluralità di aliquote nei riguardi dello stesso contribuente, in analogia con l'Irpef. Nella seconda ipotesi, si potrebbe invece adottare l'aliquota unica dello 0,2% per redditi non superiori a 15.000 euro, l'aliquota unica di 0,5% per redditi compresi nella fascia 15.000 – 28.000 euro, con l'effetto di applicare una sola misura nei riguardi del medesimo contribuente.

È chiaro che a seconda che i comuni scelgano la prima o la seconda opzione le complicazioni a danno dei contribuenti crescono sensibilmente. Preoccupa soprattutto il carico di lavoro che potrebbe determinarsi nei riguardi dei sostituti d'imposta, chiamati a gestire migliaia di buste paga con regole applicative molto differenziate. È sufficiente ricordare in proposito che già a legislazione consolidata le procedure delle addizionali comunali divergono da quelle relative alle addizionali regionali. Per le prime, è prevista anche la trattenuta in acconto, oltre al prelievo a saldo, per le seconde l'acconto non c'è; l'irpef comunale inoltre guarda alla residenza anagrafica del contribuente al primo gennaio di ciascun anno, laddove l'Irpef regionale è impostata sulla residenza al 31 dicembre di ogni anno ovvero alla data di cessazione del rapporto di lavoro. Se a tutto ciò si aggiungono gli scaglioni ad aliquote differenziate per singolo contribuente si comprende bene come il compito dei sostituti possa diventare eccessivamente gravoso. Non bisogna dimenticare in proposito che nel 2012, anno di sblocco delle addizionali, i sostituti, come tutti gli anni, saranno chiamati ad applicare le addizionali comunali in acconto e a saldo (per i dipendenti cessati) 2012, le addizionali comunali a saldo 2011, nonché le addizionali regionali a saldo 2011 e a saldo (per i dipendenti cessati) 2012.

Occorrerebbe quindi uniformare quantomeno la disciplina strettamente operativa dei due prelievi, precisando meglio inoltre i contorni della suddetta differenziazione per scaglioni, anche in vista della imminente riproposizione della questione per le addizionali regionali, in relazione alle quali le Regioni potranno esercitare in futuro i medesimi poteri (art. 6, D. Lgs. n. 68/11).

### ***B. L'istituzione dell'imposta di soggiorno***

In forza dell'articolo 4, D. Lgs. n. 23/11, i comuni possono istituire con regolamento l'imposta di soggiorno. I soggetti attivi del prelievo sono: a) i comuni capoluogo di provincia; b) le unioni di comuni. Questa inclusione sembra voler recepire uno dei criteri di delegazione contenuti nell'articolo 12, legge n. 42/09, a mente dei quali tra le forme di premialità per promuovere l'unione dei comuni è contemplato l'incremento dell'autonomia impositiva. Le unioni dei comuni sono infatti ammesse, in quanto tali, all'introduzione del nuovo prelievo, anche se le singole municipalità che le compongono non lo fossero; c) i comuni inclusi negli elenchi delle località turistiche. Il gettito dell'imposta di soggiorno ha un vincolo di destinazione, seppure



molto meno stringente rispetto all'imposta di scopo. Esso deve infatti essere destinato a finanziare interventi in materia di turismo, compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, e dei relativi servizi pubblici locali. Come si vede, si tratta di un perimetro sufficientemente ampio da giustificare una pluralità di misure di spesa. La disposizione in esame prevede che, se entro lo scorso 7 giugno non fosse stato adottato un apposito regolamento attuativo, i comuni avrebbero comunque potuto istituire il tributo, con regolamento approvato ai sensi dell'articolo 52, D. Lgs. n. 446/97. Il venir meno della condizione sospensiva (la circostanza cioè che il decreto ministeriale non sia stato emanato) ha quindi reso accessibile già dal 2011 (tenuto conto che il termine per l'approvazione dei bilanci preventivi è slittato alla fine di agosto) il nuovo prelievo. Si è tuttavia dell'avviso che l'imposta di soggiorno, per come è disciplinata nella normativa vigente, presenti molti profili di criticità, in punto di rispetto della riserva di legge, di cui all'articolo 23, della Costituzione, tanto da scoraggiarne l'attuazione. Vale subito evidenziare come tali criticità non sarebbero in ogni caso venute meno con l'emanazione dell'annunciato regolamento ministeriale, che avrebbe al più attenuato alcune delle lacune esistenti, trattandosi di aspetti che avrebbero richiesto precisazioni a livello di normativa primaria.

Lo scarno testo legislativo si limita invero ad individuare, in modo piuttosto approssimativo, la fattispecie e i soggetti passivi. La prima è costituita dall'alloggio in strutture ricettive site nel territorio comunale. I soggetti passivi coincidono con coloro che alloggiano. La definizione di struttura ricettiva è rimessa ai regolamenti di attuazione. Sotto il profilo della fissazione dell'aliquota massima, la norma dispone che il prelievo possa giungere sino a 5 euro per notte, con una necessaria modulazione che tenga conto di criteri di gradualità in proporzione al prezzo della struttura ricettiva. Nulla viene precisato con riferimento, in particolare: a) alla possibile istituzione di sostituti o responsabili d'imposta; b) agli obblighi procedurali (dichiarazione, versamento, controlli, eccetera); c) agli aspetti sanzionatori. Ne deriva che i regolamenti comunali (si veda ad esempio quello del comune di Otranto) che, in analogia con la vecchia imposta di soggiorno, hanno disposto l'intervento dei gestori delle strutture ricettive, chiamati ad applicare e riversare l'imposta con rivalsa nei riguardi del turista, risultano completamente privi di copertura legislativa. L'individuazione del responsabile o del sostituto d'imposta, infatti, alla pari della designazione del soggetto passivo, è coperta dalla riserva di legge statale. Per questo motivo, da parte di alcuni comuni (ad es., Venezia) si è qualificato il coinvolgimento dei gestori alla stregua di agenti della riscossione, provocando così rivendicazioni economiche da parte delle associazioni di categoria degli operatori alberghieri legate alla remunerazione di tale ruolo. La prospettazione, per quanto provocatoria, ha il pregio di mettere a nudo i profili di criticità della formulazione legislativa primaria. È d'altro canto evidente che se si è in presenza di una sorta di mandato di riscossione, dal comune nei riguardi del gestore della struttura ricettiva, nel totale silenzio della normativa occorrerebbe formalizzare il rapporto nell'ambito degli istituti convenzionali di diritto pubblico (convenzione, concessione o appalto di servizi).

Quanto agli obblighi procedurali, è possibile colmare parzialmente la lacuna attraverso l'applicazione dei commi 161 e seguenti della legge n. 296/06, contenente una sorta di "mini testo unico" delle procedure in materia di tributi locali. Ciò consente di risolvere le questioni legate, ad esempio, alle modalità e ai termini di confezione degli avvisi di accertamento, alle regole delle istanze di rimborso, alla determinazione degli interesse da applicare, e poco altro. Non vi è invece spazio per rimediare al "vuoto" in materia di poteri istruttori dei comuni (questionari, richiesta documenti, accessi e ispezioni, e quant'altro). Lo stesso dicasi per la prescrizione degli adempimenti dei contribuenti, a partire dall'ipotetico riversamento dell'imposta da parte dell'intermediario. Per superare l'ostacolo occorrerebbe aderire ad una ipotesi interpretativa estrema, non ancora scrutinata dalla giurisprudenza, a mente della quale tutta la fase degli adempimenti dei contribuenti, in quanto non attinente né alla definizione della base imponibile, né ai soggetti passivi né all'aliquota massima, rientra pienamente nei poteri regolamentari dei comuni. Si badi, tuttavia, come anche in tale contesto interpretativo non sia a nostro avviso rimediabile il difetto di disciplina sui mezzi istruttori dell'ente impositore, poiché si tratta di aspetti potenzialmente assai invasivi della sfera privata del contribuente, in quanto tali bisognosi di una espressa autorizzazione legislativa.

Un ulteriore profilo non rimediabile in via interpretativa è infine quello sanzionatorio. In tale comparto, la riserva di legge è insuperabile, come testimoniano le infinite discussioni sulla Tia (art. 49, D. Lgs. n. 22/97).



A legislazione vigente, pertanto, l'unica sanzione applicabile sarebbe quella relativa all'omesso versamento dell'imposta, pari al 30% del tributo non versato, prevista nell'articolo 13, D. Lgs. n. 471/'97. Nessuna sanzione potrebbe essere irrogata con riferimento, ad esempio, alla violazione degli obblighi dichiarativi, se non la solita e inutile sanzione residuale di cui all'articolo 7 bis, tuel (D. Lgs. n. 267/'00), rivolta alle violazioni dei regolamenti comunali.

Le lacune evidenziate appaiono dunque assai gravi, tanto da inficiare la legittimità dell'intero impianto normativo. È a nostro avviso irrinunciabile una profonda riscrittura del testo di legge che rimedi a tutti gli inconvenienti denunciati. Il rischio invero è la totale inapplicabilità del tributo.

Una volta correttamente completata la disciplina legislativa, la sfera dei poteri regolamentari disegnata nell'attuale formulazione dell'articolo 4, D. Lgs. n. 23/'11, si rivela ragionevolmente ampia e condivisibile. Si prevede infatti la possibilità di disporre esenzioni e riduzioni, con riguardo a particolari fattispecie (ad es., soggiorni in concomitanza di ricorrenze di particolare valore sociale) o determinati periodi di tempo (per soggiorni prolungati).

### *C. L'imposta di scopo*

L'articolo 6, D. Lgs. n. 23/'11, prevede inoltre la rivitalizzazione del tributo di scopo, già istituito con l'articolo 1, c. 145, legge n. 296/'06, attraverso l'emanazione di un regolamento governativo, annunciato entro la fine di ottobre 2011, ispirato ai seguenti criteri di revisione:

1. individuazione di ulteriori opere pubbliche finanziabili con il tributo. Al riguardo, si osserva che la disposizione originaria della legge n. 296 indica, con una elencazione ritenuta tassativa, le tipologie di opere finanziabili. Queste sono: a) opere per il trasporto pubblico urbano; b) opere viarie, con esclusione della manutenzione straordinaria e ordinaria di quelle esistenti; c) opere di arredo urbano e di maggior decoro dei luoghi; d) opere di risistemazione di parchi e giardini; e) realizzazione di parcheggi pubblici; f) restauri; g) conservazione di beni artistici e architettonici; h) opere relative a nuovi spazi per eventi e attività culturali, allestimenti museali e biblioteche; i) realizzazione e manutenzione straordinaria dell'edilizia scolastica. L'articolo 12 della legge delega n. 42/2009 menziona, in aggiunta, con indicazioni questa volta di tipo esemplificativo, la realizzazione di investimenti pluriennali nei servizi sociali o il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e la mobilità urbana. Il suddetto criterio di revisione dunque si rivela conforme ai principi di delegazione;
2. l'elevazione dell'importo della spesa per l'opera pubblica finanziabile con il gettito del tributo al 100% della spesa stessa, superando così l'attuale limite del 30% che impone la ricerca di fonti di finanziamento alternative;
3. l'aumento sino a dieci anni della durata massima di applicazione dell'imposta. Allo stato, il termine massimo di applicazione del prelievo è di cinque anni. A ben vedere, tale limite temporale non si riferisce al periodo di completamento dell'opera. In altri termini, ben potrebbe darsi che l'imposta di scopo si esaurisca nell'arco di un quinquennio (nel futuro, di un decennio), ma la realizzazione dell'investimento richiede un periodo più lungo. Il raddoppio della scadenza appare giustificabile anche in considerazione dell'incremento del limite di spesa finanziabile.

Il comma 151 della suddetta legge n. 296, inoltre, prescrive che se l'opera non è iniziata entro due anni dalla data prevista nel progetto esecutivo, il comune è tenuto al rimborso dei pagamenti effettuati dai contribuenti, entro i due anni successivi. Si tratta con tutta evidenza di una disposizione posta a tutela dei cittadini, per evitare che vengano trattenute somme per un tempo indeterminato, prima dell'avvio dell'opera. Nulla è invece precisato in caso di prolungamento dei lavori per un periodo indefinito. Sarebbe opportuno che analoga salvaguardia venga assicurata anche in questa eventualità. Magari prevedendo una restituzione parziale in caso di ritardi che superino determinati limiti di tempo. In caso di mancato avvio dell'opera, il





rimborso dovrebbe avvenire d'ufficio da parte dei comuni, senza necessità di apposite istanze. La revisione annunciata conferma tale obbligo di restituzione.

Il tributo opera come una sorta di addizionale Ici. Questo significa che lo stesso si applica sulla medesima base imponibile dell'imposta comunale, con una aliquota che non può superare lo 0,5 per mille. La disposizione del decreto sul federalismo municipale non menziona né la misura del prelievo né la struttura dell'imposta (base imponibile e soggetti passivi): la revisione dovrebbe dunque mantenere inalterata sia la suddetta aliquota massima sia la connotazione del tributo come addizionale Ici. La circostanza che a partire dal 2014 l'Ici sarà sostituita dall'Imu non dovrebbe creare problemi di coordinamento normativo per l'imposta di scopo. L'Imu infatti è strutturata sulle medesime regole dell'Ici. D'altro canto, poiché lo sblocco del tributo di scopo dovrebbe avvenire già a partire dal 2012, il riferimento all'Ici deve essere conservato.

La rigida strutturazione dell'imposta di scopo desta più di una perplessità. Occorre in proposito ricordare come, ai sensi del più volte citato articolo 12, legge n. 42/09, l'imposta di scopo sia concepita come un tributo che valorizza l'autonomia impositiva e che, in quanto tale, può essere stabilito ed applicato dall'ente locale. Si tratta in sostanza del "tributo proprio" per eccellenza del comune, nella accezione desumibile dall'articolo 119 della Costituzione. Non appare quindi conforme a tale configurazione una disciplina legislativa che limita l'individuazione delle fattispecie imponibili e dei soggetti passivi a quelli dell'Ici, impedendo la possibilità di conformare il prelievo alla molteplicità degli scopi con esso perseguibili. Poiché l'imposta è chiaramente ispirata al principio del beneficio, non è affatto detto che i fruitori di un'opera pubblica coincidano sempre e comunque con i proprietari di immobili. Sarebbe pertanto auspicabile che, anche in sede di decreti correttivi, si provvedesse a introdurre un'imposta di scopo "aperta" e flessibile, strutturata su pochi punti fermi, quali il vincolo di destinazione del gettito e la conformità al principio del beneficio. Sul punto, va tra l'altro notato il comportamento contraddittorio del legislatore che, da un lato, lascia ampia (per vero, troppa) libertà nell'imposta di soggiorno, che per sua natura richiederebbe un maggiore dettaglio nella disciplina primaria, dall'altro, impone uno schema rigido per l'imposta di scopo che invece dovrebbe essere l'emblema dei tributi comunali, in forza di quanto statuito nella legge delega.

A legislazione vigente inoltre i comuni possono disporre con proprio regolamento agevolazioni e esenzioni, con particolare riferimento alle esenzioni Ici. In proposito, si ritiene che l'aggancio con le esenzioni Ici sia meramente esemplificativo e non obbligatorio, poiché, diversamente che nell'Ici, nell'imposta di scopo la fonte normativa delle agevolazioni è il regolamento comunale e non la legge. Per tale ragione, nulla osta a che il comune deliberi l'applicazione dell'imposta di scopo anche nei confronti dei possessori dell'abitazione principale, tenuto conto anche della profonda diversità delle ragioni ispiratrici dei due tributi.

### ***La partecipazione dei comuni all'accertamento delle entrate tributarie erariali***

Alla prima fase del federalismo appartiene altresì l'ulteriore promozione del vecchio istituto della partecipazione dei comuni all'accertamento delle entrate erariali, inizialmente rinnovato con l'articolo 1, D.L. n. 203/05, rilanciato con l'articolo 18, D.L. n. 78/10, e da ultimo fortemente incentivato con la legge di conversione della manovra di ferragosto (D.L. n. 138/11).

Ai sensi dell'articolo 2, D. Lgs. n. 23/11:

- al comune è assicurato l'intero maggior gettito Irpef derivante dall'accatastamento degli immobili non denunciati in catasto alla data del 7 aprile 2011 ("immobili fantasma"). Si tratta di una previsione destinata a operare anche per il futuro, limitatamente alla situazione degli immobili sconosciuti al Territorio alla data di entrata in vigore del D. Lgs. n. 23/11;
- la percentuale delle maggiori somme riscosse in esito alle segnalazioni qualificate dei comuni è elevata dal 33% alla metà delle stesse;
- è prevista la possibilità che il riversamento ai comuni avvenga anche in presenza di riscossioni provvisorie da parte dello Stato, in pendenza di ricorso del contribuente, salvo ovviamente il diritto alla ripetizione di quanto corrisposto ai comuni in caso di esito vittorioso del ricorso. Allo scopo, occorre l'emanazione di un apposito decreto delle Finanze, allo stato, non ancora avvenuta;



- è assicurato l'accesso dei comuni alle banche dati dell'anagrafe tributaria (contratti di locazione, somministrazione di energia elettrica, servizi idrici e gas, notizie relative ai soggetti con domicilio fiscale nel territorio comunale ovvero esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo nel medesimo territorio). È altresì assicurato l'accesso a qualsiasi altra banca dati pubblica, rilevante ai fini del contrasto all'evasione locale o erariale. A tale fine, è ugualmente prevista l'adozione di un ennesimo provvedimento direttoriale, al momento non ancora avvenuta;
- a partire dal primo luglio 2011 (data così stabilita ai sensi dell'articolo 5, D.L. n. 70/11), le sanzioni amministrative per le violazioni degli obblighi di dichiarazione agli uffici del Territorio (per le nuove costruzioni e per la variazione di quelle esistenti) sono quadruplicate e il 75% delle sanzioni così irrogate dal primo luglio scorso è devoluto al comune nel cui territorio è ubicato l'immobile oggetto delle violazioni. Al riguardo, si evidenzia come tale devoluzione operi d'ufficio, a prescindere da una effettiva partecipazione dei comuni alla emersione delle violazioni.

All'interno di tale quadro normativo, già chiaramente improntato alla promozione della cooperazione dei diversi livelli di governo alla lotta all'evasione, si colloca l'ultimo intervento recato nella legge di conversione del D.L. n. 138/11 (manovra di ferragosto). Si dispone in particolare che:

- A. la percentuale di remunerazione sia elevata all'intero maggior gettito recuperato, relativamente agli anni 2012, 2013 e 2014. Non è chiaro se le annualità richiamate siano riferite agli anni oggetto di accertamento ovvero a quelle in cui si verifica la collaborazione comunale. Si ritiene che, poiché lo scopo della disposizione è l'immediata incentivazione della collaborazione a livello locale, sia preferibile la seconda ipotesi interpretativa sopra proposta (annualità in cui si espleta la collaborazione). L'elevazione della remunerazione è tuttavia condizionata alla istituzione dei consigli tributari, prevista nell'articolo 18, D.L. n. 78/2010, entro la fine dell'anno;
- B. i consigli tributari siano sempre destinatari delle comunicazioni inviate dall'Agenzia delle Entrate ai comuni, ai sensi dell'articolo 44, D.P.R. n. 600/73;
- C. con un apposito decreto direttoriale, per la cui adozione non è previsto alcun termine, saranno stabilite le modalità per la pubblicazione sul sito del comune dei dati aggregati (e anonimi) relativi alle dichiarazioni dei redditi dei contribuenti residenti e saranno individuate le informazioni che l'Agenzia delle Entrate metterà a disposizione dei comuni ai fini del contrasto all'evasione fiscale.

Sul punto, si osserva che l'idea di elevare ulteriormente la remunerazione dell'attività dei comuni potrebbe essere utile ma di per sé non decisiva per il successo dell'istituto. Tanto, anche in ragione della circostanza di aver collegato l'elevazione ad un adempimento che soprattutto nei piccoli comuni non sarà di facile realizzazione. Occorre infatti ricordare che le municipalità con popolazione non superiore a 5.000 abitanti devono necessariamente riunirsi in consorzio al fine di costituire successivamente il consiglio tributario.

Si è inoltre dell'avviso che la disciplina di riferimento del consiglio tributario debba individuarsi nei regolamenti comunali, ai sensi dell'articolo 7 del Tuel, e non già nel superato e improponibile decreto luogotenenziale del 1945. La criticità del consiglio risiede nella circostanza che, pur dovendo considerarsi un organo meramente tecnico, sussiste il forte rischio che lo stesso risulti appannaggio della politica locale, con evidenti ricadute negative per una seria lotta all'evasione. Sulla portata tecnica dell'istituto è sufficiente segnalare come il primo atto del Consiglio debba essere la determinazione delle modalità di cooperazione con l'Agenzia del Territorio per scoprire gli immobili non accatastati.

Vi è poi la questione problematica legata ai compensi dei componenti del Consiglio. In linea teorica, la previsione di cui al citato articolo 18, D.L. n. 78/2010, disponeva che l'attivazione dell'organo dovesse avvenire nel quadro delle risorse disponibili dell'ente, quindi senza costi aggiuntivi. Ciò ha spinto alcune realtà locali a prevedere la devoluzione di una quota del maggior gettito riscosso in dipendenza delle



segnalazioni all’Agenzia delle Entrate. Si ritiene che questa soluzione sia percorribile a maggior ragione dopo il riconoscimento di una quota incrementale rispetto al compenso normalmente attribuito ai comuni per le loro segnalazioni.

Si ha tuttavia la sensazione che altre siano le vere ragioni del mancato decollo della partecipazione comunale.

Il primo riguarda la tempistica dei pagamenti. Malgrado il decreto direttoriale del 23.3.2011 abbia previsto l’erogazione entro 60 giorni delle competenze relative alle riscossioni avvenute fino al 30 giugno 2010, ciò non si è verificato.

Un altro problema riguarda la tracciabilità delle segnalazioni. I comuni infatti non vengono informati degli esiti delle proposte di accertamento avanzate e non sono quindi in condizioni di comprendere le logiche operative dell’Agenzia delle Entrate e con esse di migliorare la qualità delle informazioni.

Le banche dati messe a disposizione attraverso l’anagrafe tributaria, inoltre, sono spesso non aggiornate e non facilmente “manipolabili” per giungere ad elaborazioni più affinate. In proposito, si segnala altresì l’importanza dell’effettivo accesso a tutte le banche dati in possesso dell’Anagrafe tributaria, utili ai fini accertativi. La previsione è ripetutamente sancita in una pluralità di disposizioni di legge ma non è mai stata attuata completamente.

Vi è poi la questione, non di poco conto, di definire con esattezza cosa si intenda per “segnalazione qualificata”. Nell’ottica dell’Agenzia delle Entrate, dovrebbe trattarsi di un dossier informativo che consenta l’immediata emanazione dell’avviso di accertamento, senza ulteriori approfondimenti istruttori. Questo però non sempre è possibile nella pratica. Si pensi ad esempio alle residenze fittizie o all’emersione di indizi di evasione dall’esame delle DIA nell’edilizia o ancora ai controlli sugli enti non commerciali. Allo scopo occorrerebbe prevedere una certa tolleranza nella valutazione da parte delle Entrate. In alternativa, si potrebbero introdurre elementi di flessibilità dell’istituto che consentano di modulare la remunerazione dell’ente locale in ragione dell’effettiva utilità della segnalazione.



## La seconda fase di attuazione del federalismo comunale

### *L'IMU*

Il pilastro principale sul quale si fonda la fase attuativa del federalismo comunale è l'imposta municipale propria (IMU), disciplinata negli articoli 8 e 9, D. Lgs. n. 23/11. Questo nuovo tributo dovrebbe trovare applicazione a partire dal 2014 (salvo possibili anticipazioni) e sostituirà l'Ici nonché l'Irpef e le relative addizionali locali sui redditi fondiari degli immobili non locati. Ciò comporta che continueranno ad essere soggetti ad Irpef i redditi degli immobili locati, comprese le locazioni sulle quali si applica la cedolare secca, e degli immobili in regime d'impresa, locati e non.

L'impianto dell'Imu ricalca pressochè integralmente le regole fondamentali dell'Ici. In particolare, il presupposto è costituito dal possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli, a qualsiasi uso destinati. Resterà esente dall'Imu l'abitazione principale, in conformità a quanto stabilito nella legge di delegazione n. 42/09, all'articolo 12, lett. b). Al riguardo, vi è da segnalare che l'ambito della esenzione è stato significativamente rivisto, rispetto alla disciplina dell'Ici. In primo luogo, occorrerà la coesistenza tra dimora abituale e residenza anagrafica del proprietario. Deve inoltre trattarsi di un'unica unità immobiliare, iscritta o iscrivibile come tale in catasto. Questa precisazione ha lo scopo evidente di contrastare l'orientamento consolidato della Corte di Cassazione (sentenza n. 25902/2008) a mente del quale l'esenzione Ici compete anche per due unità contigue, distintamente accatastate, a condizione che sulle stesse vi sia una destinazione d'uso unitaria a dimora abituale del contribuente e della sua famiglia. Per quanto attiene inoltre alle pertinenze, la norma richiama in modo puntuale le unità immobiliari classificabili nelle categorie C2, C6 e C7, ammettendo un numero massimo di un immobile per ciascuna categoria catastale. Questo significa in pratica che, in presenza di immobili appartenenti a ciascuna delle suddette tipologie, le pertinenze potranno essere al massimo tre. La previsione di legge appare sul punto esaustiva, di tal che non sembra ammissibile una integrazione della nozione di pertinenza con eventuali previsioni del regolamento comunale. Un'altra significativa differenza è rappresentata dalla soppressione dell'esenzione per tutte le fattispecie di immobili assimilati all'abitazione principale, per legge o per regolamento. In particolare, le assimilazioni per legge (immobili degli Iacp, fabbricato assegnato al coniuge divorziato o separato, eccetera) non vengono riproposte nella disciplina dell'Ici. L'assimilazione regolamentare, relativa all'abitazione concessa in uso gratuito a parenti, resterà invece adottabile, come più avanti segnalato, ma non è presa in considerazione ai fini dell'esenzione. Si conferma infine che l'esonero non varrà per i fabbricati classificabili nelle categorie A1, A8 e A9.

L'aliquota di base è stabilita dalla legge nella misura del 7,6 per mille, che si riduce alla metà nel caso degli immobili locati, al fine di tenere conto della coesistenza dell'Irpef. I margini di manovra dei comuni sono significativi. Le Amministrazioni possono infatti variare in aumento o in diminuzione l'aliquota di base del 3 per mille. In pratica quindi il prelievo potrà variare da un minimo del 4,6 per mille sino ad un massimo del 10,6 per mille. Nell'ipotesi degli immobili locati, il margine di variazione è ridotto al 2 per mille. In assenza di delibera del comune, trovano applicazione le aliquote di legge. Non è chiaro se ciò comporti il superamento della regola oggi vigente della ultrattività delle aliquote deliberate per l'anno precedente (art. 1, c. 169, legge n. 296/06).

Per gli immobili d'impresa, che pure subiscono la sovrapposizione con l'Irpef/Ires, è prevista una mera facoltà di riduzione dell'aliquota di base sino alla metà, con delibera da adottarsi entro il termine del bilancio di previsione. Analoga facoltà vale per gli immobili dei soggetti Ires, indipendentemente dalla loro natura di beni d'impresa. Questo potere di agevolazione può essere esercitato dal comune anche con riferimento a specifiche categorie di immobili. In linea di principio, le categorie dovrebbero essere individuate con riferimento alle tipologie catastali (ad es., immobili classificati in A10 oppure in C o in D). Si ritiene peraltro che la riduzione dell'aliquota possa spingersi anche al di sotto della metà, come pure l'aliquota ordinaria possa anch'essa essere deliberata in misura inferiore al 4,6 per mille, in forza dei generali poteri regolamentari di cui all'articolo 52, D. Lgs. n. 446/97, richiamato, unitamente all'articolo 59, D. Lgs. n.



446/97, dall'articolo 14, c. 6, D. Lgs. n. 23/11. Con l'Imu, dunque, si annuncia un possibile inasprimento complessivo dell'imposizione relativa agli immobili d'impresa. Questo per l'operare congiunto della più elevata aliquota dell'Imu, rispetto a quella dell'Ici, e delle ordinarie imposte sui redditi. Le agevolazioni costituiranno solo una facoltà per i comuni, per i quali la decisione dipenderà dalle esigenze di bilancio e da scelte di carattere politico – economico.

I poteri dei comuni includono la possibilità di introdurre l'accertamento con adesione, prevedendo il pagamento rateale da parte del contribuente senza interessi. Si tratta in realtà di un potere da considerarsi anch'esso incluso nel più ampio richiamo ai poteri di cui agli articoli 52 e 59, D. Lgs. n. 446/97, contenuto nel sopra citato articolo 14, D. Lgs. n. 23/11, con riguardo alla generalità dei tributi federalisti. Anche per la futura Imu sarà dunque possibile deliberare, ad esempio, i valori di riferimento delle aree edificabili, finalizzati alla copertura da accertamenti comunali.

Le esenzioni sono mutate dall'articolo 7, D. Lgs. n. 504/92, con l'unica eccezione rappresentata dai fabbricati oggetto di recupero, destinati ad attività assistenziali in favore dei portatori di handicap (lett. g del suddetto art. 7).

Per quanto attiene alle modalità di riscossione, si dispone che a partire dalla data in cui saranno uniformati i sistemi contabili degli enti pubblici e comunque a decorrere dal primo gennaio 2015, la riscossione avverrà con le modalità stabilite da ciascun comune.

Una delle principali criticità interpretative dell'Imu è costituita dalla mancata riproposizione delle norme relative all'Ici contenute in provvedimenti diversi dal D. Lgs. n. 504/92 oppure non espressamente richiamate o riprodotte dal D. Lgs. n. 23/11. Solo per fare degli esempi, si pensi: a) all'esenzione relativa ai fabbricati rurali; b) alla riduzione d'imposta per i fabbricati inagibili o inabitabili; c) alle agevolazioni per la tassazione dei terreni agricoli, di cui agli articoli 2, lett. b), e 9, D. Lgs. n. 504/92, d) alla detrazione d'imposta per le abitazioni principali ancora soggette al tributo comunale, e così via. Se l'intenzione è quella di affermare la continuità con l'Ici, sarebbe opportuno inserire una disposizione di salvaguardia di richiamo generale della relativa disciplina, ove non diversamente stabilito.

### ***L'imposta municipale secondaria***

La "seconda gamba" del federalismo comunale è rappresentata dall'imposta municipale secondaria, anch'essa destinata ad essere operativa a partire dal 2014 (art. 11, D. Lgs. n. 23/11). L'imposta secondaria accorperà una pluralità di prelievi. Si tratta, nello specifico, dell'imposta sulla pubblicità o del canone alternativo di autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari, della Tosap o, in alternativa, del Cosap. Con l'entrata in vigore dell'imposta secondaria, inoltre, verrà abrogata l'addizionale ex Eca.

Sebbene l'accorpamento riguardi tributi all'apparenza molto diversi tra loro, va detto che la logica della riforma trova un aggancio nell'attuale giurisprudenza della Corte di Cassazione, in ordine ai rapporti tra tassa sull'occupazione e imposta sulla pubblicità. Secondo il consolidato orientamento della Suprema Corte (sent. n. 18442/2009, n. 1306/2007 e n. 17614/2004), infatti, per le occupazioni effettuate con impianti pubblicitari non trova applicazione la Tosap. Tanto in ragione del fatto che, essendo l'imposta sulla pubblicità correlata alla disponibilità del mezzo pubblicitario, la stessa tiene conto anche dell'occupazione del suolo pubblico con esso realizzata. Questa parziale sovrapposizione tra il presupposto della Tosap e il presupposto dell'imposta sulla pubblicità giustifica dunque la razionalizzazione disposta con il D. Lgs. n. 23/11.

Il nuovo tributo, in particolare, conserverà i tratti fondamentali della Tosap, poiché la fattispecie imponibile è ancorata all'occupazione di spazi appartenenti al patrimonio indisponibile dei comuni nonché degli spazi sottostanti e sovrastanti il patrimonio stesso. Trattandosi di una imposta, la stessa deve essere conforme al principio di capacità contributiva (art. 53, Cost.).

La disciplina istitutiva, incluse le tariffe applicabili, sarà contenuta in un regolamento governativo da adottare previa intesa in Conferenza Stato – città, sulla base dei criteri direttivi stabiliti nel suddetto D. Lgs. n. 23/11. Il soggetto passivo è colui che effettua l'occupazione. In caso di occupazione realizzata con impianti pubblicitari, è obbligato in solido l'utilizzatore dell'impianto. Sembra che il riferimento sia al



detentore dell'impianto, più che al soggetto pubblicizzato. La base imponibile sarà rappresentata dalla estensione della superficie occupata, espressa in metri quadrati o lineari.

Questo significa che gli impianti pubblicitari che non si traducono in un'occupazione di spazi pubblici non potranno più essere soggetti a tassazione. È il caso ad esempio delle targhe o degli impianti siti su suolo privato, anche se visibili da un luogo pubblico. Ugualmente esclusi dalla futura imposta saranno le locandine e i messaggi pubblicitari posti sulle vetrine d'ingresso degli esercizi commerciali come pure i messaggi diffusi tramite veicoli privati e pubblici (taxi, autobus, eccetera). E si pensi ancora alle forme di pubblicità sonora. Le insegne d'esercizio potranno essere colpite dall'imposta secondaria unicamente con riferimento alla proiezione a terra dell'impianto pubblicitario. Il timore è quindi che, per evitare una ingente perdita di gettito, le tariffe delle occupazioni tassabili saranno particolarmente elevate. In ogni caso, sembra difficile assicurare la parità di gettito rispetto ai tributi sostituiti.

Le tariffe saranno differenziate in funzione della tipologia e finalità dell'occupazione, dell'importanza della zona comunale occupata e della classe demografica del comune. Gli aspetti procedurali (controlli, riscossione coattiva, rimborsi, modalità di pagamento) sono disciplinati con rinvio alle disposizioni relative all'imposta municipale propria.

Il servizio di pubbliche affissioni non sarà più obbligatorio e il comune dovrà individuare modalità alternative per la diffusione degli annunci obbligatori per legge e per quelli di rilevanza sociale e culturale. Il comune, con proprio regolamento, potrà prevedere apposite esenzioni e agevolazioni, tenendo nella debita considerazione la valorizzazione del settore non profit, e potrà disciplinare specifici aspetti applicativi del tributo.

L'imposta municipale sostituirà i tributi minori che normalmente sono gestiti dai comuni mediante affidamento in concessione. Considerato che il gettito della futura entrata, come sopra rilevato, difficilmente coinciderà con la somma dei prelievi sostituiti, occorre da subito prestare attenzione ai nuovi affidamenti. Sarebbe opportuno che la durata delle concessioni non superi il 2013, così da valutare con cognizione di causa i termini economici della gara per l'affidamento dell'imposta secondaria. Laddove la gestione dovesse protrarsi nel 2014, sarà probabilmente inevitabile provvedere ad una rinegoziazione degli accordi, una volta conosciuto il gettito del futuro prelievo.