

CAPITOLO 2
LE ENTRATE COMUNALI
NEI BILANCI 2012

INTRODUZIONE

In questo capitolo verranno riepilogate le norme che hanno un impatto diretto sulla gestione delle entrate comunali del 2012 e approfondite le principali questioni di interpretazione e di applicazione, con l'obiettivo di facilitare il compito degli operatori e dei decisori, per quanto possibile alla luce della normativa attualmente vigente. Le fonti normative essenziali, di volta in volta citate, sono: il decreto legge n. 201 del 2011 (la "Manovra Monti"), convertito nella legge n. 214, il decreto 216 del 2011 (il "Milleproroghe" 2011), in corso di esame parlamentare, oltre che i decreti relativi alla "Manovra estiva" 2011 e, in particolare, il decreto 138, il decreto legislativo n. 23 del 2011 (federalismo municipale) e il decreto legislativo n. 504 del 1992 (istituzione dell'ICI) per ciò che riguarda i punti espressamente richiamati dalla normativa sull'IMU.

Ciascuno dei paragrafi che seguono verrà dedicato a un tema specifico: norme di impatto generale (par. 1) la disciplina dell'IMU (par. 2), il gettito dell'IMU e le variazioni al Fondo di riequilibrio (par. 3), l'addizionale comunale all'IRPEF (par. 4), l'imposta di soggiorno (par. 5), la riscossione delle entrate comunali (par. 6).

Non può escludersi che almeno alcuni degli argomenti indicati siano oggetto di modifiche nelle prossime settimane, essendo atteso un decreto correttivo del decreto legislativo n. 23

(federalismo municipale) a suo tempo presentato dal precedente Governo, poi ripreso per alcune parti nella “manovra” di dicembre, il decreto legge n. 201.

In particolare, è auspicato e atteso non solo un intervento relativo all’imposta di soggiorno, che appare oggi priva di una normativa primaria indispensabile con riferimento al sistema sanzionatorio e al ruolo degli albergatori nella gestione del prelievo, ma anche sulla revisione dell’imposta di scopo, sulla quale non è ancora stato emanato regolamento governativo prescritto “entro il 31 ottobre 2011” dal decreto legislativo n. 23¹.

Come vedremo, tuttavia, oltre a quelli sopra indicati, diversi altri argomenti dovrebbero essere oggetto di messe a punto legislative, con riferimento a punti anche non secondari della disciplina dell’IMU e dell’addizionale IRPEF, nonché dell’assetto della riscossione, tuttora privo di un quadro normativo organico.

Non verrà invece commentato il nuovo tributo sui servizi comunali (RES, comprensivo del riordino del prelievo sui rifiuti), di cui è previsto l’avvio dal 2013 (articolo 14 del decreto legge n. 201) e sul quale, a breve, verrà pubblicata una nota di lettura specifica.

¹ Nonostante le aspettative di revisione, dunque, l’imposta di scopo resta per ora regolata dalle norme originarie recate dai commi da 145 a 151 dell’articolo 1 della legge n. 296 del 2006 (Legge Finanziaria per il 2007). Gli aspetti dell’imposta di scopo, che dovrebbero essere oggetto di revisione a norma dell’articolo 6 del decreto legislativo n. 23, sono: l’ampliamento delle tipologie di opere pubbliche finanziabili, l’aumento della quota acquisibile attraverso l’imposta, fino all’intero ammontare dell’investimento, e l’allungamento della durata del prelievo con riferimento a ciascuna opera finanziata.

1. Norme di impatto generale

In questo paragrafo vengono passate in rassegna diverse ed eterogenee norme, in genere inserite nel decreto legge n. 201, che hanno effetti di carattere generale che devono essere tenuti nella dovuta considerazione ai fini della redazione dei bilanci o della gestione delle entrate comunali.

1.1 Revoca del blocco delle tariffe e delle aliquote dei tributi locali

L'articolo 13, comma 14, lettera a) del decreto 201 abroga l'articolo 1 del decreto legge n. 93 del 2008, determinando la revoca del blocco delle tariffe e delle aliquote dei tributi locali stabilito dalla stessa norma. La norma in questione non ha abrogato l'articolo 1, comma 123 della legge n. 220/2010, con il quale veniva "confermato" il blocco degli aumenti di tariffe e aliquote dei tributi locali, con espresso riferimento al decreto legge n. 98². La situazione che così si determina - abrogazione della norma che ha originariamente disposto il blocco, formale

² Si riportano di seguito le norme citate. Comma 7, articolo 1, decreto legge 27 maggio 2008, n. 93, (convertito dalla legge 24 luglio 2008, n. 126): "7. Dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino alla definizione dei contenuti del nuovo patto di stabilità interno, in funzione della attuazione del federalismo fiscale, è sospeso il potere delle regioni e degli enti locali di deliberare aumenti dei tributi, delle addizionali, delle aliquote ovvero delle maggiorazioni di aliquote di tributi ad essi attribuiti con legge dello Stato. ...".

Comma 123, articolo 1, legge 13 dicembre 2010, n. 220 (Legge di stabilità 2011): "123. Resta confermata, sino all'attuazione del federalismo fiscale, la sospensione del potere delle regioni e degli enti locali di deliberare aumenti dei tributi, delle addizionali, delle aliquote ovvero delle maggiorazioni di aliquote di tributi ad essi attribuiti con legge dello Stato, di cui al comma 7 dell'articolo 1 del decreto-legge 27 maggio 2008, n. 93, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 luglio 2008, n. 126, fatta eccezione per gli aumenti relativi alla tassa sui rifiuti solidi urbani (TARSU) e per quelli previsti dai commi da 14 a 18 dell'articolo 14 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122".

vigenza di quella che lo ha “confermato” - non può tuttavia determinare alcuna incertezza circa l'avvenuto pieno ripristino delle facoltà di manovra regolamentare dei tributi locali, a decorrere dal 2012. L'abolizione della norma principale di sospensione di tali facoltà, infatti, comporta in modo automatico l'inefficacia - se non la formale decadenza - della norma di “conferma” del blocco stesso. Tale considerazione deriva non solo dal logico susseguirsi delle leggi, ma anche dall'evidenza della volontà del legislatore, che verrebbe travisata da un'interpretazione alternativa.

Recentemente, notizie di stampa hanno riportato una posizione apparentemente contraria da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze, che ha contestato un provvedimento della Provincia di Firenze in ordine all'aumento delle aliquote dell'imposta provinciale di trascrizione e del tributo ambientale collegato al prelievo comunale sui rifiuti. La nota della Direzione federalismo fiscale, datata 14 dicembre 2011, non fa tuttavia alcun riferimento all'abrogazione della principale disposizione di sospensione delle facoltà di aumento dei tributi locali, disposta già con la prima versione del decreto legge. n. 201 (6 dicembre), bensì puntualizza una posizione ministeriale, ben nota, circa l'insufficienza dell'emanazione dei primi decreti attuativi della Legge Delega sul federalismo fiscale per poter considerare avvenuta “l'attuazione del federalismo” e quindi superato il termine citato dal comma 123 quale fine del regime di sospensione dell'autonomia tributaria. Peraltro, senza voler entrare nel merito di tale questione, si osserva che i provvedimenti contestati risalgono al novembre 2011 e quindi

risultano adottati in assenza di interventi normativi specifici sul regime di sospensione.

Si ritiene, in conclusione, di poter confermare il generalizzato ripristino delle facoltà di aumento dei tributi comunali, a opera del comma 14, lettera a) dell'articolo 13 del decreto legge n. 201, ripristino che integra gli interventi specifici già operati sull'Addizionale IRPEF (oltre che sui nuovi tributi IMU e Imposta di soggiorno) e quindi riguarda, di fatto, la TOSAP, l'imposta comunale sulla pubblicità, il canone sugli impianti pubblicitari e il diritto sulle pubbliche affissioni³. Anche per quel che riguarda queste entrate tributarie, i Comuni possono quindi, per il 2012, intervenire con modifiche tariffarie entro i limiti massimi previsti da norme di legge. In particolare, è possibile aumentare le tariffe attualmente ferme su valori inferiori ai massimi previsti dalla legge, eliminare agevolazioni e riduzioni facoltative e, per la TOSAP, modificare anche in aumento le tariffe delle categorie inferiori alla prima (se questa è già stata portata al massimo), differenziando la graduazione adottata.

1.2 Modifica della disciplina dell'assimilazione dei rifiuti speciali agli urbani

L'articolo 14, comma 46, ultimo periodo, del decreto legge n. 201/2011 prevede che all'articolo 195, comma 2, lettera e), del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, sono abrogate le parole

³ Il canone occupazione spazi pubblici non era ricompreso nel blocco in quanto la Corte Costituzionale ne ha sancito la natura di entrata patrimoniale con sentenza n. 64 del 2008. L'opposto è avvenuto per il canone sugli impianti pubblicitari, la cui natura tributaria è stata affermata in numerose sentenze.

da “Ai rifiuti assimilati” fino a “la predetta tariffazione”. In questo modo il testo della lettera e) della norma modificata risulta il seguente:

“2. Sono inoltre di competenza dello Stato:

...

e) la determinazione dei criteri qualitativi e quali-quantitativi per l'assimilazione, ai fini della raccolta e dello smaltimento, dei rifiuti speciali e dei rifiuti urbani. Con decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare, d'intesa con il Ministro dello sviluppo economico, sono definiti, entro novanta giorni, i criteri per l'assimilabilità ai rifiuti urbani”.

Sono pertanto aboliti sia i riferimenti all’applicazione “entro due anni” di una tariffazione specifica riservata ai tributi assimilati, che in talune interpretazioni era intesa poter entrare in vigore senza alcun passaggio tecnico attuativo, sia le prescrizioni di non assimilabilità assoluta dei rifiuti provenienti da un’ampia gamma di stabilimenti ed esercizi industriali e commerciali, dalle quali non poteva che derivare il rischio di un’incontrollata riduzione delle risorse a sostegno del ciclo di gestione e smaltimento dei rifiuti urbani⁴.

⁴ Si riportano di seguito le parti eliminate della lettera e): “... Ai rifiuti assimilati, entro due anni, si applica esclusivamente una tariffazione per le quantità conferite al servizio di gestione dei rifiuti urbani. La tariffazione per le quantità conferite che deve includere, nel rispetto del principio della copertura integrale dei costi del servizio prestato, una parte fissa ed una variabile e una quota dei costi dello spazzamento stradale, è determinata dall'amministrazione comunale tenendo conto anche della natura dei rifiuti, del tipo, delle dimensioni economiche e operative delle attività che li producono. A tale tariffazione si applica una riduzione, fissata dall'amministrazione comunale, in proporzione alle quantità dei rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero tramite soggetto diverso dal gestore dei rifiuti urbani. Non sono assimilabili ai rifiuti urbani i rifiuti che si formano nelle aree produttive, compresi i magazzini di materie prime e di prodotti finiti, salvo i rifiuti prodotti negli uffici, nelle

Allo stato attuale, in attesa del decreto previsto dalla norma emendata, si applicano, come peraltro più volte affermato da ANCI, i criteri di assimilazione previgenti ai decreti ambientali (i decreti legislativi n. 22 del 1997 e n. 152 del 2006), basati sulle delibere comunali di assimilazione dei rifiuti speciali agli urbani per qualità e quantità in riferimento al D.P.R. n. 915 del 1982 e ai rifiuti compresi nell'elenco di cui al punto 1.1.1 della Deliberazione interministeriale 27 luglio 1984 (integrato dagli accessori per l'informatica).

Per quanto la disposizione sia inserita in un comma che al primo periodo riporta un intervento con decorrenza dal 2013, appare evidente che la riformulazione indicata debba essere considerata a decorrenza immediata.

1.3 Adeguamento delle misure premiali per l'adesione nel caso di violazioni di norme riguardanti i tributi locali

L'articolo 13, comma 13 del decreto legge n. 201/2011 ha previsto la modifica *in pejus* delle misure premiali nel caso di adesione all'accertamento di violazioni alle norme riguardanti i tributi locali. Nel caso specifico, le norme richiamate (il comma 4 dell'articolo 14 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, che riguarda le sanzioni ICI, i commi 3 degli articoli 23, 53 e 76 del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, che riguardano rispettivamente le sanzioni ICP, TOSAP e TARSU, e

mense, negli spacci, nei bar e nei locali al servizio dei lavoratori o comunque aperti al pubblico; allo stesso modo, non sono assimilabili ai rifiuti urbani i rifiuti che si formano nelle strutture di vendita con superficie due volte superiore ai limiti di cui all'articolo 4, comma 1, lettera d), del decreto legislativo n. 114 del 1998. Per gli imballaggi secondari e terziari per i quali risulti documentato il non conferimento al servizio di gestione dei rifiuti urbani e l'avvio a recupero e riciclo diretto tramite soggetti autorizzati, non si applica la predetta tariffazione. ...".

il comma 31 dell'articolo 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549, che riguarda il tributo per il conferimento in discarica) prevedono per alcune tipologie di violazioni la possibilità di riduzione della sanzione se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente e contestuale pagamento del tributo, se dovuto, e della sanzione.

Prima della modifica normativa introdotta dal decreto legge n. 201 il pagamento in misura ridotta era di un quarto della sanzione dovuta. La modifica intervenuta porta tale misura ridotta a un terzo, adeguandola a quanto previsto per misure premiali analoghe riguardanti i tributi erariali, attraverso un collegamento strutturale agli articoli 16 e 17 del decreto legislativo n. 472 del 1997, recentemente modificati in tal senso dall'articolo 1, comma 20, lettere b) e c), della legge n. 220 del 2010⁵.

La norma di adeguamento è entrata in vigore il 6 dicembre 2011, pertanto la nuova misura si applica a tutte le adesioni che avvengono in seguito ad accertamenti notificati dopo tale data. Non si ritiene applicabile nel caso specifico il principio del *favor rei* in quanto non si tratta di aumento della misura di una sanzione, ma di una misura premiale.

⁵ Si ricorda che con la lettera a) della medesima norma, sono state elevate le misure della sanzione ridotta in presenza di ravvedimento. Tale modificazione è direttamente applicabile anche ai tributi comunali, senza necessità di atti regolamentari di adozione.

1.4 Riconoscimento del privilegio sui mobili del debitore (articolo 2752 del Codice civile) per tutti i tributi locali

Il quarto periodo del comma 13 dell'articolo 13 del decreto legge n. 201 introduce una norma interpretativa di notevole importanza per gli Enti locali. Recita infatti che "ai fini del quarto comma dell'articolo 2752 del Codice civile il riferimento alla "legge per la finanza locale" si intende effettuato a tutte disposizioni che disciplinano i singoli tributi comunali e provinciali".

In questo modo viene risolto il problema creato dall'interpretazione di molti tribunali che non riconoscevano il privilegio per i crediti determinati da tributi locali nel caso di esecuzione sui beni dei debitori. Considerato l'evidente valore interpretativo della norma, l'applicazione del privilegio di legge è dovuta anche con riferimento alle procedure concorsuali tuttora in corso. I Comuni dovranno pertanto controllare se i loro crediti sono stati ammessi con il privilegio ed eventualmente chiedere la rettifica dello stato passivo del debitore.

1.5 Consolidamento delle riduzioni di risorse per maggiori gettiti ICI ex decreto legge n. 262/2006

L'ultimo periodo del comma 13 dell'articolo 13 del decreto legge n. 201 chiude la vicenda dei maggiori gettiti dell'ICI conseguiti per effetto delle disposizioni di ampliamento della base imponibile catastale di cui al decreto legge n. 262 del 2006, in conseguenza dei quali venivano decurtate di pari importo le risorse da trasferimento (o, per il 2011, da Fondo di riequilibrio). Si tratta dei maggiori gettiti previsti in relazione

alla verifica e accatastamento di immobili già rurali (articolo 2, commi da 33 a 39, del decreto legge n. 262), dalla riclassificazione con attribuzione dei rendita di parte dei fabbricati del gruppo E (commi 40-44) e dall'aumento del coefficiente moltiplicativo utile ai fini della determinazione del valore imponibile ICI dei fabbricati del gruppo B. Come è noto, la previsione governativa di tali aumenti è risultata fortemente sovrastimata, rendendosi necessario un oneroso procedimento di autocertificazione dei maggiori gettiti effettivi finora aggiornato di anno in anno.

La norma dispone ora la chiusura del dispositivo di verifica basato sulle autocertificazioni, consolidando le riduzioni delle risorse statali determinate dai Comuni nel 2010, sulla base delle certificazioni prodotte a norma del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 7 aprile 2010.

Considerato che la riduzione delle risorse destinate ai Comuni in relazione al decreto legge n. 262 è attualmente prevista dal bilancio dello Stato in 179 milioni di euro annui (dati da Relazione tecnica al decreto legge n. 201) e che le certificazioni di cui al periodo precedente fissano il maggior gettito in questione nella misura complessiva di euro 81,7 milioni annui, tale consolidamento determina un onere per il bilancio statale di 97,6 milioni euro annui, a decorrere dall'anno 2011. Tale importo verrà riconosciuto in aumento delle assegnazioni di risorse ai Comuni. La maggior assegnazione di risorse per l'anno 2012 comprenderà anche la quota 2011 e pertanto è di importo doppio (euro 195,2 milioni di euro) rispetto al valore a regime (97,6 milioni).

1.6 Abolizione dell'addizionale comunale sul consumo dell'energia elettrica e fiscalizzazione del relativo gettito

L'articolo 2, comma 6 del decreto legislativo n. 23 del 2011 ha previsto l'abolizione, a decorrere dal 2012 dell'addizionale comunale sul consumo di energia elettrica nei Comuni delle Regioni a Statuto Ordinario. Il relativo gettito viene "fiscalizzato" (articolo 2, comma 8, secondo periodo dello stesso decreto) attraverso il Fondo Sperimentale di Riequilibrio destinato ai Comuni delle Regioni a Statuto Ordinario, che risulterà dal 2012 aumentato per un importo pari all'ultimo gettito noto. Nelle previsioni della Relazione tecnica al decreto legislativo n. 23, l'importo è di circa 614 milioni di euro con riferimento ai territori delle Regioni a Statuto Ordinario.

L'abolizione dell'addizionale risulta quindi neutrale per il comparto dei Comuni, secondo il seguente schema, che evidenzia la riduzione complessiva di risorse per il 2012 (ante Manovra Monti) pari a circa 870 milioni per i Comuni delle Regioni a Statuto Ordinario, interamente riconducibile alle disposizioni del decreto n. 78/2010.

Tavola 2.1**COMUNI DELLE REGIONI A STATUTO ORDINARIO***milioni di euro*

	Anni		Variazioni
	2011	2012	
Addizionale energia elettrica	614	0	-614
Fondo Sperimentale di Riequilibrio	11.264	11.008	-256
Totale	11.878	11.008	-870
Taglio risorse 2012 (rispetto al 2011) ex decreto legge n. 78/2010			-870

Fonte: elaborazioni Direzione Scientifica IFEL su dati Ministero dell'Interno e Relazione tecnica al decreto legislativo n. 23/2011

Gli effetti sul singolo Comune potrebbero non corrispondere a una perfetta invarianza di risorse rispetto all'ultimo gettito introitato direttamente, per la necessità di tener conto di molteplici elementi (quota pro capite, Comuni minori, sostenibilità generale in un contesto di gravi restrizioni), ma l'ammontare del gettito perduto sarà certamente considerato nei criteri di ripartizione del Fondo, come già avvenuto per la ripartizione del 2011 con riferimento alle risorse assegnate con i trasferimenti del 2010.

1.7 Obbligo di pubblicazione delle delibere inerenti le entrate tributarie degli Enti locali

L'articolo 13, comma 15 del decreto legge n. 201 prevede che dall'anno d'imposta 2012, tutte le deliberazioni regolamentari e tariffarie relative alle entrate tributarie degli Enti locali devono essere inviate al Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, entro il termine di trenta giorni dalla data in cui sono diventate esecutive (termine peraltro già fissato dall'articolo 52, comma 2, del decreto legislativo n. 446

del 1997) e comunque entro trenta giorni dalla data di scadenza del termine previsto per l'approvazione del bilancio di previsione. Il mancato invio è sanzionato, previa diffida da parte del Ministero dell'Interno, con il blocco delle risorse a qualsiasi titolo dovute agli Enti inadempienti, fino all'avvenuto invio.

Ai fini dell'attuazione della disposizione è previsto un decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministero dell'Interno, che può stabilire eventuali criteri di gradualità. Non è previsto l'esame preventivo del decreto nelle usuali sedi di concertazione.

Viene inoltre disposta la pubblicazione delle deliberazioni comunali a cura del Ministero dell'Economia e delle Finanze "sul proprio sito informatico". Tale pubblicazione sostituisce opportunamente l'obbligo di avviso in Gazzetta Ufficiale, tuttora previsto dall'articolo 52, comma 2, terzo periodo, del decreto legislativo n. 446.

La norma, che appare chiara nella sua esposizione, prevede dunque l'invio non solo dei regolamenti, ma anche delle delibere tariffarie riguardanti le entrate tributarie degli Enti locali, entro termini abbastanza ristretti, ma già previsti dalla normativa vigente.

1.8 Contributi per permessi di costruire (ex oneri di urbanizzazione)

L'utilizzo degli oneri di urbanizzazione per finanziare la spesa corrente è consentito solo fino all'esercizio 2012. L'articolo 2, comma 41, del decreto legge n. 225/2010 ha prorogato fino al 31/12/2012 la possibilità prevista dall'articolo 2, comma 8,

della legge n. 244/2007, di utilizzare gli oneri di urbanizzazione nella misura del 50% per il finanziamento di spese correnti e per una ulteriore quota non superiore al 25% esclusivamente per spese di manutenzione ordinaria del verde, delle strade e del patrimonio comunale.

Pertanto, con riferimento alla costruzione dei bilanci pluriennali, all'anno 2013 e all'anno 2014 non è possibile prevedere che una quota degli oneri di urbanizzazione venga destinata a finanziare la parte corrente del bilancio.

2. L'imposta municipale propria (IMU)

2.1 Generalità

Con una anticipazione di due anni e alcune modifiche sostanziali rispetto al testo previsto dal decreto legislativo n. 23 del 2011 (i cui articoli 8 e 9 restano in vigore "in quanto compatibili"), l'Imposta municipale propria (IMU) viene istituita, in via sperimentale, dal 1° gennaio 2012. L'applicazione a regime dell'imposta è fissata al 2015. L'IMU "sperimentale", deve essere applicata in tutti i Comuni italiani, compresi quelli ubicati nelle Regioni a Statuto Speciale, senza la mediazione di leggi regionali, come invece previsto dal decreto legislativo n. 23 per l'applicazione del nuovo assetto delle entrate e quindi anche per l'IMU a regime.

Contestualmente vengono abrogate l'ICI e l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari attinenti agli immobili non locati.

Pertanto per i contribuenti vi sono alcune modifiche sostanziali dal punto di vista dei tributi dovuti sugli immobili per i quali

sono titolari del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento, con ovvi riflessi sulla configurazione della base imponibile dell'IMU e sulla dimensione del relativo gettito.

In primo luogo, ritornano nella base imponibile del tributo patrimoniale le "abitazioni principali", i cui proprietari o titolari di diritti reali di godimento, con le differenze sostanziali di definizione e disciplina che vedremo nel prosieguo, sono soggetti all'IMU per la casa che abitano, pur nell'ambito di un regime agevolato⁶.

In secondo luogo, viene abolito dalla normativa di base il concetto di "assimilazione" all'abitazione principale, salve eccezioni di minima rilevanza, con la conseguenza che - diversamente da quanto disposto con la normativa di abolizione dell'ICI sull'abitazione principale, il decreto legge n. 93 del 2008 - la legge non riconosce alcun vantaggio in materia di IMU alle abitazioni affidate in uso gratuito a parenti più o meno stretti del possessore.

In terzo luogo, fuoriescono dalla base imponibile dell'IRPEF e delle relative addizionali gli immobili non locati (qualificati come "a disposizione" o ad "altro uso"), per i quali l'IMU costituirà l'unica imposta ordinaria.

Infine, i proprietari, o titolari di diritti reali, di immobili non soggetti a regime IRPEF, sono soggetti per tali immobili sia

⁶ Un percorso analogo potrebbe essere seguito dal prelievo IRPEF, che esclude dal 2001 la rendita delle abitazioni principali (secondo una definizione in parte differente da quella adottata per l'ICI e per l'IMU). Sulla base delle previsioni di recupero di gettito ritenute necessarie per assicurare gli equilibri della finanza pubblica nei prossimi anni, le abitazioni principali potrebbero tornare a essere incluse nell'IRPEF dal 2013, per una quota che passerebbe progressivamente dal 5% al 20%, in assenza di altri tipi di intervento con effetti finanziari equivalenti.

all'IMU, di norma in regime ordinario, che agli eventuali altri tributi di riferimento.

L'IMU, sia nella sua anticipazione sperimentale, sia nella versione ordinaria di cui al decreto legislativo n. 23, è un tributo comunale obbligatorio, la cui istituzione è stabilita direttamente dalla legge nazionale. L'adozione di atti regolamentari comunali non costituisce dunque condizione per l'applicazione del tributo, che è pienamente in vigore. Ovviamente, in assenza di regolamentazione *ex* articolo 52, decreto legislativo n. 447 del 1997, l'IMU verrà applicata esclusivamente sulla base delle aliquote ed agevolazioni "di base" indicate dalla legge.

La normativa IMU non disciplina in maniera esplicita il "soggetto attivo" del tributo. Naturalmente tutta la normativa, a partire dal contesto legislativo in cui il nuovo tributo viene istituito, individua nel Comune l'Ente impositore e il gestore dello stesso. Tuttavia, l'assenza di una previsione esplicita analoga a quella prevista per l'ICI (articolo 4 del decreto legislativo n. 504 del 1992) impedisce di risolvere a priori le problematiche create dagli immobili la cui superficie insiste sul territorio di più Comuni, casistica abbastanza rara, ma in grado di determinare un potenziale contenzioso tra Comuni, almeno per immobili con base imponibile elevata.

Una rilevante quota del gettito dell'IMU viene riservata allo Stato. Questo elemento, oltre a diverse problematiche di ordine applicativo e quantitativo di cui si dirà più avanti, genera un'inedita commistione tra soggetti beneficiari con effetti non positivi sulla percezione del prelievo presso i contribuenti. Questi, infatti, vengono investiti da un forte incremento del

prelievo immobiliare attraverso un tributo definito nel suo insieme "comunale", mentre una quota consistente di esso alimenta il bilancio dello Stato (9 miliardi di euro su 21,4, circa il 42%, in base alle stime nazionali dei gettiti). Né va sottovalutata la non immediata percezione da parte dei cittadini del fatto che anche l'incremento di gettito di pertinenza dei Comuni rispetto all'ICI finora applicata (+ 3,2 miliardi, secondo le stime) non contribuisce ad aumentare le effettive disponibilità finanziarie locali, in quanto interamente "compensato" da variazioni di segno opposto delle risorse assegnate ai Comuni tramite il Fondo Sperimentale di Riequilibrio di cui al decreto legislativo n. 23. In caso di "incapienza" del FSR per un Comune, cioè di insufficienza dell'importo per operare la compensazione indicata, il Comune stesso "versa all'entrata del bilancio dello Stato le somme residue".

L'istituzione dell'IMU "sperimentale" si basa su tre differenti ambiti normativi: l'articolo 13 del decreto legge n. 201; gli articoli 8 e 9 del decreto legislativo n. 23, richiamati "in quanto compatibili" e quindi sempre applicabili per le parti non esplicitamente contraddette o superate con le disposizioni dell'articolo 13; le norme relative all'ICI (decreto legislativo n. 504), se espressamente richiamate dalla normativa appena citata. Non è ipotizzabile il richiamo "per analogia" a norme tipiche dell'ICI che non siano espressamente o per relazione diretta menzionate dalla normativa specifica dell'IMU. Anche sotto il profilo giurisprudenziale, può considerarsi ereditato dall'IMU soltanto il *corpus* di sentenze e pronunciamenti che

hanno interessato la normativa ICI riferita in modo esplicito o per relazione diretta al nuovo tributo.

2.2 Presupposto impositivo e base imponibile

Il presupposto dell'IMU "sperimentale" appare meglio precisato rispetto a quanto previsto dal decreto legislativo n. 23 (articolo 8, commi 1 e 2), la cui formulazione si prestava a diverse problematiche interpretative per la sua genericità. La nuova e più completa formulazione (articolo 13, commi da 2 a 5, del decreto legge n. 201) richiama espressamente i canoni dell'ICI con riferimento ai fabbricati, alle aree edificabili e ai terreni agricoli, il cui possesso costituisce il presupposto anche del nuovo tributo. L'occasione di ridefinizione del presupposto impositivo avrebbe potuto essere colta dal legislatore, anche per chiarire alcuni aspetti tuttora poco chiari, quali, ad esempio, l'imponibilità o meno delle aree fabbricabili pertinenze di fabbricato, problematica sulla quale è intervenuta in più occasioni e con una giurisprudenza evolutiva la Corte di Cassazione.

L'opportuna abolizione della norma di interpretazione autentica dell'articolo 2, comma 1, lettera a) che prevedeva l'esclusione dalla nozione di fabbricato dei fabbricati con i requisiti di ruralità *ex* articolo 9 del decreto legislativo n. 557 del 1993 (articolo 23, comma 1-*bis*, del decreto legge n. 207 del 2008) rende chiaro che i fabbricati rurali sono senz'altro ricompresi nell'imponibile IMU.

Il richiamo all'intero articolo 2 del decreto legislativo n. 504, ai fini della definizione degli oggetti imponibili, rende applicabile anche all'IMU la possibilità di considerare terreni agricoli le

aree fabbricabili possedute da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli “che esplicano la loro attività a titolo principale, purché dai medesimi condotti”⁷. Anche nell’IMU, inoltre, i terreni agricoli ricadenti in zona montana o collinare, di cui all’allegato alla circolare n. 9 del 14 giugno 1993, continueranno a essere esenti, ai sensi dell’articolo 7, comma 1, lettera h) del decreto legislativo n. 504, richiamato espressamente dall’articolo 9, comma 8 del decreto legislativo n. 23.

La base imponibile dell’IMU si determina secondo un procedimento del tutto analogo a quello vigente per l’ICI. Il decreto legge n. 201 (articolo 13, commi 4 e 5) modifica, però, in maniera sostanziale i moltiplicatori della rendita catastale (sempre rivalutata del 5% ai sensi dell’articolo 3, comma 48, della legge n. 662 del 1996), come riportato nella tavola seguente:

⁷ Secondo la definizione richiamata dall’articolo 2, comma 1, lettera b) mediante diretto riferimento all’articolo 9 dello stesso decreto legislativo n. 504. Tale definizione viene integrata, per quanto riguarda la specificazione dei requisiti soggettivi, con l’articolo 58, comma 2 del decreto legislativo n. 446 del 1997, che si deve considerare applicabile. In conseguenza, l’applicazione dell’agevolazione appare limitata alle sole persone fisiche.

Tavola 2.2

Classificazioni catastali	Moltiplicatore attuale	Nuovo moltiplicatore (art. 13, co. 4)	Variazione percentuale
Abitazioni (fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, con esclusione della categoria catastale A/10)	100	160	60%
Caserme, comunità, edifici pubblici (fabbricati classificati nel gruppo catastale B)	140	140	0%
Laboratori artigiani e altri fabbricati ad uso sportivo e balneare senza fini di lucro (fabbricati classificati nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5)	100	140	40%
Uffici (fabbricati classificati nella categoria catastale A/10)	50	80	60%
Edifici industriali e commerciali (fabbricati classificati nel gruppo catastale D, esclusa la cat. D/5). Dal 2013 si applica il moltiplicatore 65 (+30%)	50	60	20%
Banche, assicurazioni (categoria D/5)	50	80	60%
Negozi (fabbricati classificati nella categoria catastale C/1)	34	55	61,80%
Terreni agricoli condotti direttamente (coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola)	75	110	46,67%
Terreni agricoli (altri casi)	75	130	73,33%

La differenziazione del moltiplicatore applicato ai terreni agricoli, che mitiga i relativi valori fiscali nel caso di terreni condotti direttamente dall'agricoltore, inserita in sede di conversione in legge del decreto legge n. 201, non è di chiara

applicazione, in quanto appare generico il riferimento all'iscrizione alla "previdenza agricola" quale requisito del soggetto passivo. Per quanto sopra osservato in relazione al trattamento fiscale delle aree edificabili possedute e condotte da agricoltori (vedi nota 7), si ritiene che i medesimi requisiti soggettivi debbano essere adottati anche ai fini dell'applicabilità del moltiplicatore pari a 110.

Nella definizione delle basi imponibili e delle relative modalità di calcolo, la disciplina dell'IMU mantiene alcuni nodi non risolti del regime ICI. Tra questi, va certamente menzionato il mancato trattamento dei casi di fabbricati imponibili ai quali, per qualsiasi motivo, non risulti attribuita la rendita catastale. L'abolizione della nozione di "rendita presunta", determinatasi con l'abrogazione del comma 4, articolo 5, del decreto legislativo n. 504, ha, come è noto, prodotto interpretazioni divergenti circa la sostanziale imponibilità di tali fabbricati. Su tali interpretazioni è più volte intervenuta la Corte di Cassazione rafforzando, pur nell'ambito di valutazioni specifiche sui casi sottoposti a scrutinio, l'ipotesi che il Comune, nell'ambito della propria attività di accertamento dell'ICI, possa applicare una rendita presunta, appositamente calcolata dall'Ente con riferimento a immobili simili a quello oggetto di accertamento privo di rendita catastale⁸. Con l'introduzione

⁸ La sentenza n. 15534 del 30 giugno 2010 della Corte di Cassazione, Sez. V, ha inoltre ribadito il principio secondo cui i giudici non possono limitarsi a valutare la legittimità dell'accertamento, affermando che spetta al contribuente l'obbligo di rivolgere istanza all'Agenzia del Territorio per ottenere il classamento del fabbricato, con ciò portando a definizione anche la pretesa tributaria, bensì è lo stesso giudice tributario che ha il potere e il dovere di determinare l'entità dell'ICI alla luce della esatta e definitiva determinazione delle rendite catastali che deve emergere nel corso del giudizio.

dell'IMU sarebbe stato opportuno dare sistemazione normativa alla questione, anche alla luce della presa di posizione della Suprema Corte.

Un ulteriore aspetto, correlato al precedente, riguarda i termini di decorrenza e di efficacia dell'attribuzione o della variazione delle rendite catastali, elemento non trattato nella disciplina dell'IMU, che genera tuttora comportamenti elusivi e rilevanti controversie in sede di contenzioso.

2.3 I soggetti passivi

La normativa IMU, riprende con alcune differenze di lieve entità la preesistente normativa ICI relativa all'individuazione dei soggetti passivi del tributo.

I soggetti passivi dell'IMU sono i proprietari di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero i titolari di diritto reale di godimento. Nei casi relativi alla concessione su aree demaniali e per gli immobili concessi in locazione finanziaria, soggetti passivi sono, rispettivamente, il concessionario e il locatario a far data dalla stipula e per tutta la durata del contratto.

La differenza formale rispetto alla omologa disciplina dell'ICI consiste nel non aver ribadito la soggettività passiva anche dei possessori di immobili non residenti nel territorio dello stato, non aventi nello stesso la sede legale o amministrativa o che non vi esercitano l'attività. Questa omissione, che non sembra determinare un vero e proprio vuoto normativo, potrebbe tuttavia determinare casistiche di contenzioso da parte di contribuenti già tendenti a comportamenti elusivi o evasivi.

Sotto il profilo più sostanziale, invece, l'IMU individua una diversa data di inizio della soggettività passiva nel caso di locazione finanziaria. La normativa ICI prevede l'inizio della soggettività passiva del locatario a partire dal 1° gennaio successivo alla stipulazione del contratto, mentre la normativa IMU prevede l'inizio fin dalla data di stipula del contratto.

Con l'IMU viene confermata la soggettività passiva del concessionario di immobili su aree demaniali, riprendendo lo stesso testo in vigore per l'ICI. Sarebbe opportuno in questo caso rivedere la norma precisando meglio la casistica, al fine di limitare i casi di contenzioso che sul punto sono numerosi e che rischiano di riprodursi anche con riferimento all'IMU.

2.4 La quota di imposta riservata allo Stato

L'articolo 13, comma 11, del decreto legge n. 201 prevede che sia "riservata allo Stato la quota di imposta pari alla metà dell'importo calcolato applicando "l'aliquota di base di cui al comma 6 alla base imponibile di tutti gli immobili", a eccezione dell'abitazione principale e dei fabbricati rurali ad uso strumentale. La quota di imposta risultante è versata allo Stato "contestualmente all'imposta municipale propria".

Le detrazioni obbligatorie per legge, nonché le agevolazioni di qualsiasi natura deliberate dai Comuni, non modificano la quota riservata allo Stato. Pertanto, la concessione di un'agevolazione ulteriore (beninteso, su immobili oggetto della "spartizione" del prelievo) comporta la riduzione dell'imposta per il soggetto beneficiario, ma, al tempo stesso, il mantenimento della riserva a favore dello Stato per l'intero gettito calcolato ad "aliquota di base".

Il Comune, d'altra parte, resta beneficiario esclusivo del gettito derivante dalle attività di accertamento delle quali resta titolare, parimenti esclusivo, sotto il profilo della competenza tecnico-organizzativa.

La norma appare ingiustificatamente penalizzante per i Comuni, in quanto prevede in maniera piuttosto chiara che la quota riservata allo Stato rimanga indenne non solo dalle riduzioni decise in autonomia dal Comune, ma anche dalle detrazioni previste per legge le quali, pertanto, comportano la diminuzione della quota destinata al Comune per l'intero loro ammontare. Ne consegue che - in particolare per i Comuni nei quali si concentrano rilevanti porzioni di immobili degli ATER/IACP o di cooperative edilizie a proprietà indivisa⁹ - la quota di gettito riservata allo Stato potrà risultare anche significativamente più elevata del 50% stabilito formalmente dalla legge.

Restano da determinare le modalità di versamento, affidate a un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, attraverso le quali appare opportuno indicare per ciascun contribuente l'entità della quota dell'IMU destinata allo Stato, per evidenti motivi di trasparenza nel rapporto tributario.

2.5 La determinazione delle aliquote

La normativa ICI in materia di aliquote era stata varata inizialmente in maniera rigida e immodificabile. La prima stesura dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 504/92

⁹ Ai quali è riconosciuta obbligatoriamente la detrazione per abitazione principale, per effetto del comma 10, articolo 13, del decreto legge n. 201.

prevedeva una aliquota unica, da determinare da parte del Comune entro una forbice preordinata, senza alcuna previsione di meccanismi di variazione dell'aliquota base diversi dal procedimento legislativo. La norma iniziale fu immediatamente modificata con la possibilità, per il Comune, di introdurre una aliquota differenziata, destinata all'abitazione principale. La normativa ha subito nel corso degli anni successivi numerose variazioni che hanno consentito ai Comuni di determinare, mediante regolamento, una articolazione amplissima di aliquote e di agevolazioni a seconda delle caratteristiche degli immobili.

Con l'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, che costituisce tuttora la norma di riferimento per il potere di autonoma regolamentazione delle proprie entrate da parte dei Comuni, venivano poi indicati criteri molto ampi all'interno dei quali le scelte comunali si devono sempre collocare¹⁰.

Per quel che riguarda l'IMU, la normativa relativa alla determinazione delle aliquote si presenta più rigida in confronto all'ampia manovrabilità raggiunta nel tempo dalla disciplina dell'ICI.

Il decreto legge n. 201 fissa tre diverse aliquote dell'IMU:

- l'aliquota ordinaria ("di base") nella misura dello 0,76% (comma 6 dell'articolo 13);

¹⁰ Articolo 52, comma 1, decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446: "1. Le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti".

- l'aliquota "ridotta" dello 0,4% per l'abitazione principale e relative pertinenze (comma 7);
- l'aliquota "ridotta" dello 0,2% per i fabbricati rurali ad uso strumentale (comma 8)¹¹.

Il decreto legislativo n. 23 del 2011 (federalismo municipale) prevede che l'aliquota dell'IMU a regime sia unica e che possa essere modificata con DPCM, da emanare su proposta del Ministro dell'Economia, d'intesa con la Conferenza Stato-città. Questo dispositivo è apparso, peraltro, incongruo poiché, se applicato successivamente alla istituzione del tributo, costringerebbe ad aggiustamenti complessi e dagli esiti non banali tutti quei Comuni che si fossero già avvalsi delle facoltà di variazione delle aliquote.

Si deve comunque ritenere che le aliquote di base previste per l'IMU sperimentale di cui al decreto legge n. 201 non possano essere modificate se non attraverso un provvedimento di legge.

I Comuni possono, entro il termine per la deliberazione del bilancio di previsione, modificare le aliquote nell'ambito di campi di variazione delle misure di base, che la legge predetermina per ciò che riguarda sia l'aumento che la diminuzione¹²: fino a 0,3 punti percentuali, per ciò che riguarda

¹¹ Ai fini dell'individuazione di tali fattispecie, il comma 8 fa riferimento all'articolo 9, comma 3-bis, del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133.

¹² Va comunque osservato che l'obbligo di attenersi a una misura "minima" dell'imposta non figura tra le prescrizioni dell'articolo 52, decreto legislativo n. 446 del 1997. Si ritiene pertanto che, in linea di principio, la riduzione per via regolamentare dell'una o dell'altra delle misure di aliquota previste dalla legge oltre il limite minimo rispettivamente indicato non possa considerarsi illegittima.

l'aliquota ordinaria, (quindi tra lo 0,46% e l'1,06%); fino a 0,2 punti l'aliquota per l'abitazione principale (tra lo 0,2% e lo 0,6%); fino a 0,1 punti, ma soltanto in diminuzione, per ciò che riguarda l'aliquota dei fabbricati rurali strumentali, cioè fino a 0,1%.

Infine, per espressa previsione del decreto legge n. 201 (articolo 13, comma 9), i Comuni possono prevedere la riduzione sino allo 0,4% dell'aliquota dell'IMU per gli immobili non produttivi di reddito fondiario (ai sensi dell'articolo 43 del TUIR) o per gli immobili posseduti da soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società, o per gli immobili dati in affitto. Questa previsione supera e sostituisce per tutto il periodo di applicazione sperimentale dell'IMU le diverse disposizioni di cui al comma 6 e alla prima parte del comma 7, articolo 8, del decreto legislativo n. 23, che stabiliscono:

- la generalizzata riduzione alla metà dell'aliquota ordinaria dell'IMU nel caso di immobili dati in affitto, con facoltà del Comune di variare la misura tra il 30 e il 70%;
- la facoltà dei Comuni di adottare un'analogia riduzione per le altre fattispecie sopra indicate, in questo caso fino al limite massimo del dimezzamento dell'aliquota ordinaria¹³.

Più in generale, si pone la questione se la disciplina dell'IMU sperimentale possa contemplare la facoltà dei Comuni di differenziare le misure dell'aliquota (in linea di principio "delle aliquote"), in ragione di caratteristiche soggettive e oggettive

¹³ Nel definire tale facoltà, l'ultima frase dello stesso comma 7 esplicita che "i comuni possono stabilire che l'aliquota ridotta si applichi limitatamente a determinate categorie di immobili".

dei soggetti passivi e degli immobili tassati. Si ritiene che la risposta debba essere affermativa, pur con alcune specificazioni e cautele.

In primo luogo, va osservato che la generica possibilità di differenziazione delle aliquote viene esplicitamente evocata dal decreto legge n. 201 (comma 10, articolo 13, ultimo periodo), quando l'applicazione della facoltà di aumento della detrazione riservata all'abitazione principale "fino a concorrenza dell'imposta dovuta" viene controbilanciata dal divieto di "stabilire un'aliquota superiore a quella ordinaria per le unità immobiliari tenute a disposizione". Viene in tal modo delineato un insieme molto specifico di immobili (le "unità immobiliari tenute a disposizione" che, si ritiene, debbano essere collegate alla omonima nozione rilevante ai fini dell'IRPEF), per i quali si ammette che il Comune possa adottare un'aliquota più elevata, evidentemente in ragione del carattere "non meritorio" del loro (mancato) utilizzo in funzione delle necessità abitative familiari, e della loro mancata immissione nel mercato degli affitti.

Tale autonoma facoltà non trova un diretto aggancio in norme specifiche relative all'IMU e va quindi considerata una tra le altre possibilità di differenziazione dell'aliquota che i Comuni possono facoltativamente adottare.

In secondo luogo e sotto un più generale profilo, la vigenza dell'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997 non è minimamente messa in discussione, né dal decreto legislativo n. 23, che anzi la richiama espressamente in via generale (articolo 14, comma 6), né dal decreto legge n. 201, che, quando intende limitarne la portata, come nel caso dell'obbligo di versamento

attraverso il modello F24 (comma 12, articolo 13), considera esplicitamente tale prescrizione dettata "in deroga all'articolo 52" del decreto legislativo n. 446.

Si ritiene pertanto che, in assenza di espliciti divieti di differenziazione delle aliquote in deroga agli ordinari poteri regolamentari, l'ipotesi di differenziazione per decisione autonoma del Comune sia pienamente applicabile. Naturalmente, l'esercizio di tale facoltà deve sempre misurarsi non solo con criteri di necessaria logicità e coerenza con il più generale ordinamento tributario, ma anche con le numerose indicazioni di obbligatoria differenziazione di prelievo già presenti nella norma di legge. Così, ad esempio e per assurdo, non appare coerente che in forza delle forchette di variazione delle aliquote stabilite dal decreto legge n. 201, il Comune adotti per l'abitazione principale un'aliquota superiore a quella adottata per gli altri immobili. Altrettanto incoerente appare qualsiasi ipotesi di penalizzazione degli immobili di cui la legge prevede espressamente soltanto facoltà di riduzione e quindi indica l'opportunità di un'agevolazione: è il caso degli immobili dati in affitto o di quelli posseduti da imprese, che in caso di differenziazione di aliquote dovrebbero mantenersi su un livello almeno non superiore all'aliquota ordinaria adottata dal Comune. Nello specifico dei regimi di locazione, un trattamento più favorevole per i contratti "concordati" ex legge n. 431 del 1998, rispetto ad altre tipologie contrattuali, appare pienamente ammissibile.

Le differenziazioni direttamente collegate alle categorie catastali devono essere scartate o comunque considerate con

estrema cautela, al fine di evitare ogni soluzione che ipotizzi di “riequilibrare” attraverso la differenziazione del livello del prelievo le distorsioni riscontrate nelle valorizzazioni catastali. Tale approccio, in apparenza virtuoso, ben difficilmente potrà realizzare un equilibrio logicamente sostenibile a fronte di sperequazioni che, di norma, attraversano tutte le categorie e tutte le zone territoriali catastali.

Di dubbia opportunità appaiono inoltre le ipotesi – in astratto ammissibili – di differenziazione del prelievo nell’ambito del regime dell’aliquota ridotta riservata all’abitazione principale. In questo campo non sembrano praticabili ipotesi che si concretizzino in tipizzazioni del concetto di abitazione principale differenti dalla nozione espressa dalla norma, ovvero basate su condizioni soggettive di carattere generale che non siano strettamente legate all’individuazione di situazioni di serio disagio socio-economico, sulle quali il Comune intenda intervenire ai fini di una più incisiva agevolazione¹⁴.

Alle esigenze di logicità e coerenza con la normativa e con l’ordinamento fiscale si aggiungono le cautele dovute all’assenza di una giurisprudenza specifica che – come è accaduto in occasione dell’introduzione di diversi nuovi tributi – non permette di escludere giudizi di illegittimità su terreni non compiutamente trattati dalla normativa primaria.

¹⁴ Tale “discriminazione” a favore di soggetti deboli sotto il profilo sociale ed economico appare ammissibile anche se il decreto legge n. 201 non riprende una parte del comma 3, articolo 8, del decreto legislativo n. 504, che permetteva esplicitamente di applicare una detrazione più elevata “anche limitatamente alle categorie di soggetti in situazioni di particolare disagio economico-sociale, ...”.

2.6 La disciplina dell'abitazione principale

L'abitazione principale gode, oltre che di un livello di aliquote mitigato, anche di una rilevante detrazione in misura fissa regolata con le stesse modalità previste per l'ICI (comma 10, articolo 13, del decreto legge n. 201).

La norma nel dettaglio prevede che “dall'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo e per le relative pertinenze, si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, euro 200 rapportati al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione; se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica”.

Si tratta dunque di una ripresa pressoché integrale del dispositivo adottato dall'ICI, con un'accentuazione del valore della detrazione che aumenta di quasi il doppio rispetto alla dimensione di base dettata dal decreto legislativo n. 504: da 103,29 euro a 200 euro. L'aumento è più che proporzionale rispetto all'aumento dei moltiplicatori da applicare per la determinazione del valore imponibile delle abitazioni (+60%) e produce pertanto un effetto mediamente maggiore in termini di riduzione del prelievo sull'abitazione principale, rispetto a quanto avviene con l'ICI.

Alla detrazione di base, in fase di esame parlamentare del decreto legge n. 201, è stata poi aggiunta una detrazione ulteriore limitata al biennio 2012-2013, che permette di ridurre ulteriormente il carico fiscale di 50 euro per ogni figlio convivente, fino a 26 anni di età e con residenza anagrafica

nell'abitazione principale, fino a un massimo di ulteriori 400 euro. Pertanto, il massimo teoricamente raggiungibile dalla detrazione ammonta a 600 euro.

Lo stesso comma 10 riprende inoltre parzialmente una disposizione del decreto legislativo n. 504 (articolo 8, comma 3), disponendo che i Comuni *“possono disporre l'elevazione dell'importo della detrazione, fino a concorrenza dell'imposta dovuta, nel rispetto dell'equilibrio di bilancio. In tal caso il comune che ha adottato detta deliberazione non può stabilire un'aliquota superiore a quella ordinaria per le unità immobiliari tenute a disposizione”*.

La previsione normativa dell'ultimo periodo vuole evitare che i Comuni cerchino di esentare di fatto dall'IMU i possessori di abitazione principale caricandone il peso finanziario sui possessori di immobili tenuti a disposizione, eventualità praticabile in particolare nelle località turistiche il cui patrimonio edilizio si caratterizza per la forte presenza di “seconde case”¹⁵.

La nozione di abitazione principale adottata dalla legge ai fini dell'IMU si differenzia sostanzialmente da quanto stabilito per l'ICI. In primo luogo, infatti, il decreto legge n. 201 prevede che per abitazione principale *“si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente”* (articolo 13, comma 2).

¹⁵ Al riguardo occorre tuttavia tenere conto che non è applicabile all'IMU l'ultimo periodo del comma 4 dell'articolo 2 della legge n. 431 del 1998, che consentiva ai Comuni ad alta tensione abitativa di applicare un'aliquota superiore a quella massima, fino a 0,2 punti percentuali, per gli immobili non locati per i quali non risultassero registrati contratti di locazione da almeno due anni.

La definizione di abitazione principale prevista dalla normativa ICI (quella “nella quale il contribuente e i suoi familiari dimorano abitualmente” e, “salvo prova contraria, quella di residenza anagrafica”) ha determinato nel tempo alcune problematiche con conseguente contenzioso, solo recentemente risolte da sentenze interpretative della Corte di Cassazione.

Una prima casistica riguarda le abitazioni principali costituite da due o più unità immobiliari urbane iscritte separatamente nel catasto. Al riguardo, la Cassazione ha ritenuto che le distinte unità, purché costituenti effettivamente un'unica struttura abitativa, debbano essere considerate come se fossero una sola abitazione principale. Con la sentenza n. 25902 del 29 ottobre 2008 la Corte sostiene che *“deve affermarsi il principio secondo cui ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), il contemporaneo utilizzo di più di una unità catastale come “abitazione principale” non costituisce ostacolo all'applicazione, per tutte, dell'aliquota prevista per l'abitazione principale, ... , ferma restando, ovviamente, la spettanza della detrazione prevista dal secondo comma dell'art. 8 una sola volta per tutte le unità”*¹⁶.

Una seconda casistica riguarda invece il caso di due coniugi, che ritengono di avere due abitazioni principali diverse avendo posto la residenza separatamente in entrambe. Su questo problema la Cassazione ha ritenuto di escludere questa possibilità fondando la sua tesi sulla definizione di abitazione

¹⁶ La sentenza indica inoltre quale requisito per operare nel senso indicato, che “il derivato complesso abitativo utilizzato non trascenda la categoria catastale delle unità che lo compongono, assumendo rilievo, a tal fine, non il numero delle unità catastali ma [la prova del] l'effettiva utilizzazione ad “abitazione principale” dell'immobile complessivamente considerato” (vedi inoltre sentenza Cassazione n. 563 del 1998).

principale come quella in cui “il contribuente e i suoi familiari dimorano abitualmente”. Infatti la sentenza n. 14389/2010 della Cassazione ha affermato che: *“il concetto di “abitazione principale” considerato dalla norma - tenuto conto della identità della ratio ispiratrice, tesa comunque a tutelare una specifica situazione fattuale involgente i membri della famiglia -, all'evidenza, richiama quello tradizionale di “residenza della famiglia” desumibile dall'articolo 144 c.c., comma 1, (testo sostituito dalla L. 19 maggio 1975, n. 151, articolo 26: “i coniugi concordano tra loro l'indirizzo della vita familiare e fissano la residenza della famiglia secondo le esigenze di entrambi e quelle preminenti della famiglia stessa”) ...”*.

Nel caso dell'IMU la definizione di abitazione principale interviene su questi due aspetti individuando una soluzione sostanzialmente differente. Infatti, per quel che riguarda gli aspetti catastali, prevede che l'abitazione sia costituita da una unica unità immobiliare, mentre, per quel che riguarda gli aspetti relativi al requisito della residenza, richiede che la stessa riguardi esclusivamente il possessore e non l'intero nucleo familiare.

Una terza casistica di qualche rilievo riguarda il trattamento fiscale dei fabbricati destinati a pertinenze dell'abitazione principale. La normativa IMU prevede in proposito che possano essere considerati tra le pertinenze fino a una unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali C/2 (magazzini e locali di deposito), C/6 (stalle, scuderie, rimesse, autorimesse senza fine di lucro) e C/7 (tettoie e posti auto coperti). La disciplina legislativa dell'ICI non prevede nulla al riguardo e ha suscitato un ampio dibattito e numerosi

contenziosi ancorati al più ampio criterio definitorio di origine civilistica. La problematica è stata risolta con il rinvio alle norme regolamentari comunali, operato da pronunciamenti del contenzioso tributario e del Consiglio di Stato e, poi, con la previsione normativa espressa inserita nel decreto legislativo n. 446 del 1997 (articolo 59, comma 1, lettera d). Anche la normativa IMU appare a rischio di contenzioso in quanto non prevede una definizione precisa di ciò che costituisce pertinenza, in termini sia di dimensione (un garage o un deposito di centinaia di metri quadrati può essere pertinenza di una abitazione) che di distanza tra l'abitazione e i fabbricati che di essa sono dichiarati pertinenza (un box o una cantina ubicati a chilometri di distanza da un'abitazione possono esserne considerati pertinenza?). Sulla definizione di ciò che può essere considerato pertinenza appare quindi sicuramente opportuno un intervento a livello regolamentare comunale come è accaduto per l'ICI.

Per quel che riguarda l'assimilazione all'abitazione principale di altre tipologie di abitazione ai fini dell'equiparazione del trattamento fiscale (aliquota ridotta e detrazione in misura fissa) la normativa IMU prevede una casistica più ristretta rispetto a quella prevista per l'ICI e consente in maniera molto limitata interventi di livello regolamentare da parte del Comune, se non nell'ambito delle facoltà di riduzione dell'aliquota ordinaria (con tutti i vincoli finanziari relativi).

L'unica forma di assimilazione obbligatoria, per quel che riguarda sia l'aliquota che la detrazione, è rappresentata dalla casa coniugale assegnata al coniuge separato o divorziato, in

sede di separazione o divorzio. In questo caso, va ricordato che l'equiparazione a vantaggio del coniuge non assegnatario vale a condizione che questi non possieda l'abitazione principale nello stesso Comune ove è ubicata l'ex casa coniugale (articolo 6, comma 3-bis, del decreto legislativo n. 504, espressamente richiamato dall'ultimo periodo del comma 10, articolo 13, del decreto legge n. 201). La stessa norma indica la facoltà del Comune di assimilare all'abitazione principale, con riferimento sia alla detrazione che all'aliquota ridotta, l'immobile appartenente ad anziani e disabili residenti in istituti di ricovero, purché non locato (richiamo all'articolo 3, comma 56, legge n. 662 del 1996).

Nel regime di base dell'IMU decadono le altre assimilazioni di legge e quelle stabilite per via regolamentare. Di conseguenza sono soggetti alla disciplina ordinaria:

- l'abitazione del cittadino italiano residente all'estero, purché non locata;
- l'abitazione concessa in uso gratuito a parenti, fino ad un grado di parentela da determinare per via regolamentare (articolo 59, comma 1, lettera e), decreto legislativo n. 446 del 1997).

2.7 Esenzioni e agevolazioni

Il complesso delle norme che regolano le agevolazioni e le esenzioni dell'IMU appare ben più restrittivo sia rispetto alla disciplina "di base" dell'ICI, sia rispetto alle più diffuse agevolazioni via via introdotte dai Comuni nell'esercizio della propria autonomia regolamentare.

Per quanto riguarda la disciplina delle esenzioni, l'IMU riprende ampiamente quella dell'ICI (articolo 7, comma 1 del decreto legislativo n. 504), attraverso la ripresa di quasi tutti i contenuti e alcune riformulazioni (articolo 9, comma 8 del decreto legislativo n. 23).

In primo luogo, la riformulazione dell'esenzione riservata alle proprietà di Enti pubblici e territoriali comporta l'esclusione dal beneficio delle Camere di commercio, che quindi risultano ora pienamente soggette all'IMU. Inoltre l'esenzione degli immobili pubblici è limitata - come già avveniva per l'ICI - a quelli ubicati nei rispettivi territori e destinati esclusivamente ai compiti istituzionali.

Tuttavia il tenore letterale della riformulazione operata per l'IMU sembra non prevedere l'esclusione dalla nuova imposta per gli immobili di proprietà del Comune e siti sul suo territorio, indipendentemente dall'utilizzo per compiti istituzionali. Tale norma, che appare tecnicamente errata, non avrebbe avuto in vigore dell'IMU *ex* decreto legislativo n. 23 alcuna conseguenza pratica, essendo il Comune unico ente beneficiario del tributo.

Con le modifiche introdotte dal decreto legge n. 201, invece, la quota destinata allo Stato potrebbe dover comprendere anche il gettito (nella misura del 50%) derivante dalle proprietà comunali non utilizzate a compiti istituzionali, con un singolare effetto di finanziamento dei Comuni a favore dello Stato. Naturalmente, tale effetto si realizzerebbe soltanto se si considerasse la quota statale dell'IMU come un tributo autonomo a tutti gli effetti. In realtà, il comma 11 dell'articolo

13 del decreto parla di “quota riservata allo Stato” e solo nell’ultimo periodo menziona il concetto di “imposta erariale”, come se tale quota vivesse di vita propria. Si ritiene, a ogni modo, che la formulazione in commento sia da considerare impropria ma che – pur dovendosi auspicare un aggiustamento normativo – non comporti alcun obbligo tributario del Comune nei confronti dello Stato per gli immobili posseduti all’interno del proprio territorio, a prescindere dall’uso cui sono destinati.

Per le altre esenzioni la normativa IMU richiama direttamente le norme dell'articolo 7, comma 1, lettere da b) a i), con la sola esclusione della lettera g), che prevede l'esenzione dei fabbricati che, dichiarati inagibili o inabitabili, sono stati recuperati al fine di essere destinati alle attività assistenziali di cui alla legge 5 febbraio 1992, n 104, limitatamente al periodo in cui sono adibiti direttamente allo svolgimento delle attività predette, casistica di esenzione applicata marginalmente. Tale fattispecie va pertanto considerata non ricompresa nel regime delle esenzioni IMU.

Il richiamo senza alcuna modifica alle esenzioni previste dall'articolo 7 del decreto legislativo n. 504/92 non risolve i problemi interpretativi e il conseguente contenzioso generato dalla esenzione prevista dalla lettera i) del comma 1 dello stesso articolo. In particolare risulta tuttora in vigore l’interpretazione autentica da ultimo stabilita con l’articolo 39 del decreto legge n. 223 del 2006, che ammette all’esenzione anche gli immobili degli Enti non commerciali utilizzati per attività “non esclusivamente commerciali”¹⁷, introducendosi così

¹⁷ L’articolo 39 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha sostituito l’articolo 7, comma

nell'ordinamento una nozione atipica che porta la gran parte delle richieste di pagamento formulate dai Comuni a essere affrontate in sede di contenzioso. L'evoluzione del contenuto della norma, le interpretazioni e la giurisprudenza che si sono succedute nel tempo non sono serviti a chiarire la portata della stessa e a risolvere il problema dei rapporti tra gli Enti non commerciali, in particolare ecclesiastici, e gli Enti impositori. Una migliore definizione dei termini dell'esenzione avrebbe potuto risolvere il rilevante contenzioso in corso.

Per quel che riguarda le agevolazioni e le riduzioni, occorre in primo luogo osservare che le norme di carattere finanziario, che destinano allo Stato la metà del gettito IMU derivante dagli immobili diversi dall'abitazione principale, calcolato ad "aliquota base", limitano di fatto in maniera sostanziale le possibilità del Comune di prevedere con regolamento la riduzione dell'aliquota ordinaria e l'introduzione di specifiche agevolazioni o riduzioni. E' infatti evidente che la riserva a favore dello Stato implica la necessità di "finanziare" ogni autonoma riduzione del prelievo con una corrispondente riduzione del gettito dell'IMU direttamente acquisito dal Comune.

Le seguenti agevolazioni, che erano previste per legge nel regime ICI, sono abolite:

- A. la riduzione del 50% per fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili (articolo 8, comma 1, del decreto legislativo n. 504);

2-bis, del decreto legge 30 settembre 2005, n. 203, che in precedenza riportava un'interpretazione ancor più ampia di questo tipo di esenzione.

- B. l'agevolazione per gli immobili dichiarati di interesse storico o artistico ai sensi dell'articolo 3 della legge n. 1089 del 1939 - le cui disposizioni sono oggi ricomprese nel Codice dei beni culturali e del paesaggio (decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42) - che consiste nel fatto che la base imponibile dell'ICI è costituita dal valore risultante dalla rendita catastale ottenuta sulla base della tariffa d'estimo di minore ammontare tra quelle previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è sito il fabbricato (articolo 2, comma 5, del decreto legge n. 16 del 1993);
- C. le agevolazioni previste per i terreni agricoli dall'articolo 9 del decreto legislativo n. 504, consistenti nella riduzione del valore imponibile per scaglioni.

Il regime di base dell'IMU, inoltre, non considera alcuna delle agevolazioni facoltative tipiche della normativa ICI:

- D. aliquota ridotta per le abitazioni locate, con contratto registrato, ad un soggetto che le utilizzi come abitazione principale (articolo 4, comma 1, decreto legge n. 437 del 1996);
- E. possibilità di prevedere aliquote agevolate per contratti di locazione per abitazione principale stipulati in base agli accordi *ex lege* n. 431 del 1998;
- F. possibilità di prevedere aliquote agevolate per interventi di recupero di fabbricati inagibili o inabitabili e di immobili di interesse storico o architettonico ubicati nei centri storici (articolo 1, comma 5, legge n. 449 del 1997);
- G. la possibilità di fissare un'aliquota agevolata, anche

inferiore al 4 per mille, per i soggetti passivi che installino impianti a fonte rinnovabile per la produzione di energia elettrica o termica per uso domestico, limitatamente alle unità immobiliari oggetto di detti interventi e per la durata massima di tre anni per gli impianti termici solari e di cinque anni per tutte le altre tipologie di fonti rinnovabili (articolo 1, comma 6 della legge n. 247 del 2007).

Le agevolazioni indicate potranno essere reintrodotte dal Comune con norma regolamentare e comporteranno riduzioni di gettito integralmente a carico della quota di pertinenza comunale.

La principale agevolazione già vigente ai fini ICI che viene ripresa obbligatoriamente nella normativa IMU riguarda la detrazione a favore delle abitazioni delle cooperative edilizie a proprietà indivisa, assegnate a soci che li adibiscono ad abitazione principale, e di quelle degli ATER/IACP regolarmente assegnate. Viene in sostanza ripreso pressoché letteralmente l'articolo 8, comma 4, del decreto legislativo n. 504. Va tuttavia osservato che, nell'attuale configurazione della norma, la detrazione applicabile anche a questo tipo di immobili comprende la maggiorazione di 50 euro per ciascun figlio convivente, la cui razionalità in questo contesto appare quanto meno dubbia. Tale estensione comporta inoltre un ulteriore e rilevante aggravio per i Comuni alla luce del dispositivo del comma 11, articolo 13, del decreto legge n. 201, che attribuisce ai Comuni l'onere conseguente alle detrazioni obbligatorie, in termini di riduzione del gettito spettante per l'intero importo delle detrazioni stesse.

2.8 Le disposizioni di carattere procedurale per la regolazione dell'imposta e la riscossione

Le disposizioni di carattere procedurale per la regolazione dell'imposta e la riscossione dell'IMU riprendono sostanzialmente, con qualche importante differenza, la normativa ICI. In parte le norme sono ripetute, in parte richiamate dal decreto legislativo n. 504. Sono inoltre rilevabili alcune incoerenze normative che dovranno essere risolte sollecitamente.

Le disposizioni in questione per l'IMU prevedono:

- l'imposta, dovuta per anni solari cui corrisponde singolarmente un'autonoma obbligazione tributaria, è determinata in proporzione alla quota di proprietà o altro diritto reale e al numero dei mesi nei quali si è protrato il possesso;
- le scadenze di pagamento prevedono due rate di uguale importo (il 16 giugno e il 16 dicembre) oppure un unico versamento il 16 giugno (articolo 9, comma 3, del decreto legislativo n. 23);
- il versamento dell'imposta, in deroga all'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, è effettuato esclusivamente secondo le disposizioni di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, quindi mediante l'utilizzo del modello F24, con le modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate (articolo 13, comma 12 del decreto legge n. 201).
- i Comuni possono introdurre l'istituto dell'accertamento con adesione e gli altri strumenti di deflazione del contenzioso, in base al decreto legislativo n. 218 del 1997, prevedendo

anche rateizzazioni senza applicazione di interessi (articolo 9, comma 5, del decreto legislativo n. 23);

- i modelli relativi alle dichiarazioni sono approvati con uno o più decreti del Ministro dell'Economia, sentita l'ANCI (articolo 9, comma 6, del decreto legislativo n. 23);
- per l'attività di accertamento, liquidazione, riscossione coattiva, sanzioni, interessi e contenzioso nonché per i rimborsi si applica la normativa vigente per i tributi comunali (articolo 9, comma 7, del decreto legislativo n. 23).

Non si rintraccia nel dettato normativo la disciplina delle dichiarazioni iniziali e di variazione, né attraverso nuove norme, né per richiamo al decreto legislativo n. 504 (il comma 4 dell'articolo 10 non figura tra le norme richiamate). Gli unici casi in cui si evoca la dichiarazione è per stabilirne l'obbligo a carico dei curatori fallimentari o commissari liquidatori (articolo 10, comma 6, del decreto legislativo n. 504, espressamente richiamato dal comma 7, articolo 9, del decreto legislativo n. 23), oppure per prevedere la competenza dell'Agenzia delle Entrate nella determinazione dei modelli di dichiarazione.

Appare del tutto auspicabile che tale lacuna venga colmata, in quanto l'atto amministrativo di "approvazione dei modelli della dichiarazione" non appare sufficiente a determinare obblighi di alcun tipo a carico dei contribuenti. E' opportuno che sia almeno ripristinato lo stesso regime attualmente in vigore nel caso dell'ICI: obbligo di dichiarazione generalizzato, assolto attraverso il modello unico informatico, nel caso in cui tale forma di trasmissione sia prevista ed effettuata, a cura

dell'intermediario professionista coinvolto nella variazione immobiliare rilevante e ai fini del tributo.

Nelle more dell'auspicato perfezionamento normativo, è comunque opportuno inserire l'obbligo di dichiarazione (nei termini "residuali" sopra indicati), tanto più che il decreto legislativo n. 23 richiama esplicitamente l'articolo 14-Sanzioni del decreto legislativo n. 504, che ai commi 1 e 2 prevede sanzioni specifiche per l'omessa e l'infedele dichiarazione.

Un'ulteriore specifica riflessione meritano le procedure connesse alla pubblicizzazione del tributo finalizzate alla facilitazione degli adempimenti di pagamento. Le norme sull'IMU non riprendono la prescrizione di cui al decreto legislativo n. 504, in base alle quali *"al fine di agevolare il pagamento, il concessionario invia ai contribuenti moduli prestampati per il versamento"* (articolo 10, comma 3). Tale obbligo, anche nei casi in cui la riscossione ordinaria dell'ICI non è curata da un "concessionario", si è affermato come prassi corrente e generalizzata.

Con l'anticipo dell'IMU e la reintroduzione dell'abitazione principale tra gli oggetti imponibili, rientra nella platea dei contribuenti dell'imposta immobiliare una gran massa di possessori che ne sono stati esclusi per il quadriennio 2008-2011. Appare pertanto evidente l'esigenza di un'informazione capillare e preventiva, basata sull'invio di una guida per il calcolo della nuova imposta. A tal fine andrà effettuata una ricostruzione delle informazioni sui possessori della sola abitazione principale operando sulla base dei pagamenti ICI del 2007 da aggiornare con elementi eterogenei quali le variazioni

anagrafiche ed i cambi di intestazione catastale degli immobili abitativi.

L'invio di moduli di pagamento preintestati non è al momento prevedibile con precisione, in quanto non è ancora chiara la possibilità di utilizzo di moduli semplificati per il pagamento attraverso il modello F24, da regolare attraverso un decreto dell'Agenzia delle Entrate.

3. Il gettito dell'IMU e le variazioni al Fondo di riequilibrio

L'applicazione dell'IMU a disciplina di base, nelle espresse previsioni della legge, deve avvenire a parità di risorse disponibili sia per l'insieme dei Comuni, sia per ciascun Ente. In pratica, il maggior gettito rispetto a quanto introitato con l'ICI viene compensato da una riduzione di pari importo del Fondo sperimentale di riequilibrio di cui all'articolo 2 comma 3 del decreto legislativo n. 23 (ovvero, una volta entrato in vigore, del Fondo perequativo di cui all'articolo 13 della Legge Delega n. 42 del 2009).

Tale riduzione si rifletterebbe in modo abbastanza diretto sulle risorse di ciascun Comune, poiché, come avvenuto per il 2011 in fase di prima applicazione dei criteri di riequilibrio, un essenziale elemento di sostenibilità del passaggio al nuovo assetto delle entrate comunali è certamente da identificare nella minimizzazione degli scostamenti rispetto alle risorse in precedenza assegnate, tanto più se tali risorse si riferiscono – come in questo caso – al “nocciolo duro” dell'autonomia tributaria, rappresentato dall'ICI.

Di seguito si riprendono le disposizioni contenute nell'articolo 13, commi 11 e 17 del decreto legge n. 201 e in altre norme con effetti sul 2012, che influiscono sul Fondo Sperimentale di Riequilibrio.

Il comma 11 stabilisce che è riservata allo Stato la quota dell'IMU pari alla metà dell'importo calcolato applicando l'aliquota di base ordinaria (il 7,6 per mille) alla base imponibile di tutti gli immobili, a eccezione della abitazione principale e delle relative pertinenze (comma 7) e degli immobili rurali strumentali (comma 8).

La quota di imposta risultante da questa operazione è versata allo Stato, contestualmente al pagamento dell'intera IMU. Sembra pertanto, che il contribuente dovrà effettuare un duplice versamento: uno a favore del Comune e uno a favore dello Stato. Le modalità di versamento verranno stabilite da un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate (comma 12).

Le detrazioni previste dall'articolo 13, (non solo quelle per l'abitazione principale e quelle deliberate dai Comuni, ma – stando alla lettera della norma – anche quelle obbligatorie di cui beneficiano le abitazioni degli ATER/IACP regolarmente assegnate e le abitazioni utilizzate dai soci di cooperative a proprietà indivisa, a norma del comma 11) non si applicano alla quota riservata allo Stato.

3.1 Le quantificazioni nazionali e la compensazione gettito aggiuntivo/Fondo di riequilibrio

Dalla Relazione tecnica che accompagna il decreto, unitamente alle ulteriori quantificazioni risultanti dall'introduzione in sede

parlamentare della detrazione aggiuntiva rapportata al numero di figli conviventi, emerge che il gettito dell'IMU 2012 in applicazione delle aliquote e delle detrazioni di legge è stimato in complessivi 21,4 miliardi (18 miliardi per gli immobili diversi dalle abitazioni principali e 3,4 miliardi relativi alla abitazioni principali); l'ICI attuale (relativa al 2010) viene inoltre valutata in 9,2 miliardi.

In base a tali quantificazioni, a livello nazionale, si dovrebbe realizzare un maggior gettito di 12,2 miliardi, di cui 1,6 stimati per il mero passaggio del gettito IRPEF sugli immobili non locati che determina un'"automatica" riduzione del Fondo di riequilibrio. Dei restanti 10,6 miliardi:

- 9 miliardi (cioè il 50% del gettito IMU su immobili diversi dalla abitazione principale) vengono direttamente introitati dallo Stato;
- 1,63 miliardi vengono compensati da una specifica e ulteriore riduzione del Fondo di riequilibrio, come espressamente indicato dal comma 17. La stima del maggior gettito da compensare è fissata in 1.627 milioni nel 2012, 1.762 milioni nel 2013 e 2.162 milioni nel 2014, anno nel quale a legislazione attualmente vigente decadono le detrazioni aggiuntive riservate all'abitazione principale in ragione del numero di figli conviventi.

Per il 2012 la situazione descritta sulla base delle stime è sintetizzata nella tavola seguente:

Tavola 2.3

miliardi di euro

Risorse	Risorse 2011	Risorse 2012 (D. Lgs. n. 23)	Risorse 2012 (manovra Monti)
ICI/IMU abitazione principale (con ulteriore detrazione figli)	---	---	3,43
ICI/IMU altri immobili	9,20	9,20	18,00
di cui resta ai Comuni	9,20	9,20	12,43
Riduzione delle risorse da federalismo fiscale			-3,23
di cui: per maggior gettito IMU da incorporazione			-1,60
IRPEF su immobili non locati			-1,63
di cui: per ulteriore maggior gettito IMU			

Fonte: Relazioni tecniche al decreto legislativo n. 23 e al decreto legge n. 201 del 2011

La configurazione dell'IMU può determinare per non pochi Comuni delle riduzioni di introiti rispetto al gettito attuale dell'ICI. A tal proposito, la formulazione del comma 17 produce ampie aree di incertezza: si deve in primo luogo ritenere che, con riferimento ai singoli Comuni, la variazione del FSR, dovrà essere quantificata "in ragione delle differenze del gettito stimato ad aliquota di base." Questa formulazione porta a ritenere che chi avrà un gettito superiore, se lo vedrà compensare attraverso riduzione di pari importo del FSR e che chi avrà un gettito inferiore si vedrà riconosciuto, sempre in sede di ripartizione del FSR, un aumento corrispondente all'importo del mancato gettito. Tuttavia, due aspetti lasciano aperte soluzioni non attualmente prevedibili:

- a) la norma fa riferimento al gettito "stimato" e questo comporta che a seconda della stima la dimensione e il segno della variazione rispetto all'ICI potrebbero essere anche significativamente differenti rispetto agli effettivi incassi;
- b) il riferimento all' "aliquota di base" (che si deve certamente intendere "disciplina base", così come dettata dalla legge) è

ben chiaro se esclusivamente riferito all'IMU, mentre potrebbe essere fonte di ulteriori incertezze se riferito anche a una qualche forma di standardizzazione del gettito dell'attuale ICI.

Allo stato attuale non vi è certezza di quale sarà l'applicazione pratica ed è del tutto evidente che l'attuazione compiuta del disposto del comma 17 necessita la pubblicazione - e auspicabilmente la preventiva condivisione - degli importi del "gettito stimato" per ciascun Comune.

3.2 La stima dell'IMU

Cerchiamo ora di indicare un metodo per determinare le risorse delle quali il Comune sarà destinatario a seguito dell'istituzione dell'IMU.

Occorre in primo luogo procedere a una stima quanto più accurata possibile delle dimensioni attese del gettito dell'IMU, sulla base della disciplina stabilita dalla legge (aliquote di base e detrazioni obbligatorie), distinguendo le principali quote componenti:

- a) abitazione principale;
- b) immobili rurali strumentali;
- c) altri fabbricati, tra i quali vanno comprese le eventuali abitazioni esenti dall'ICI in quanto assimilate alle principali;
- d) terreni agricoli;
- e) aree edificabili.

Per ognuna di queste componenti andranno in primo luogo valutati gli effetti dell'incremento dei coefficienti moltiplicativi

disposti ai fini della determinazione del valore imponibile IMU dal decreto legge n. 201 e verificate con attenzione le similitudini e le differenze rispetto alle basi imponibili dell'ICI.

E' infatti evidente che, da un lato, le informazioni riguardanti l'ICI sono una delle fonti più importanti, ma, dall'altro, l'effetto espansivo dell'IMU rispetto all'ICI non risiede soltanto nell'incremento dei coefficienti e dell'aliquota ordinaria, ma anche nell'abolizione di diverse aree di esclusione ed esenzione che devono essere valutate in modo il più possibile specifico.

Per quanto riguarda l'abitazione principale, è probabile che il Comune disponga di un archivio aggiornato al 2007, ultimo anno di applicazione dell'ICI, che deve però essere depurato dalle abitazioni assimilate, non più oggetto di alcun dispositivo agevolativo nella disciplina di base dell'IMU. I dati 2007 devono dunque essere:

- depurati dalle eventuali abitazioni assimilate;
- elaborati in base alla nuova disciplina (moltiplicatore elevato a 160, aliquota 4 per mille, detrazione 200 €);
- variati in base a un coefficiente (o a elaborazioni più analitiche) per tenere conto delle eventuali variazioni che si ritiene si siano determinate tra il 2008 e il 2012.

In caso di rilevanza quantitativa del settore degli immobili rurali strumentali delle attività agricole (la cui aliquota di base è fissata dalla legge al 2 per mille), è probabile che il Comune disponga di dati diretti (dalla consistenza delle categorie catastali D10, alle dichiarazioni ICI di aziende e imprenditori agricoli, all'esito di attività di verifica condotte in passato), utili a determinare il valore del relativo gettito IMU. In alternativa, il

valore di tale componente potrà essere imputato sulla base della sola consistenza catastale degli immobili classificati nella categoria D10.

La base imponibile degli altri fabbricati corrisponde a quella dell'attuale ICI con alcuni ampliamenti che possono risultare nelle diverse situazioni locali anche di rilevante entità. Oltre alla citata inclusione in questa componente delle abitazioni già "assimilate", che produrrà un rilevante incremento di gettito rispetto alla corrispondente quota perduta con l'esclusione dall'ICI del 2008, si dovrà tener conto dei seguenti principali altri elementi:

- abolizione dell'agevolazione riservata agli "immobili storici" di cui al decreto legge n. 16 del 1993;
- abolizione della riduzione del 50% per immobili inagibili o inabitabili ed effettivamente inutilizzati;
- non inclusione nella disciplina di base delle agevolazioni facoltative per immobili dati in affitto (piuttosto diffusa e che in molte realtà è stata orientata in particolare agli affitti in regime concordato *ex* legge n. 431/1998).

Vanno altresì considerate alcune fattispecie minori, quali l'abolizione dell'esenzione di cui alla lettera g) dell'articolo 7 comma 1 del decreto legislativo n. 504 del 1992 (immobili ristrutturati per utilizzi a favore dei disabili) o l'agevolazione facoltativa per l'installazione di impianti per fonti rinnovabili di energia e risparmio energetico. Tra le fattispecie da considerare minori possono naturalmente figurare particolari categorie di immobili che il singolo Comune può aver agevolato, che ai fini

del calcolo dell'IMU "di base" devono essere computate senza alcuna riduzione.

Nel calcolo del gettito per altri fabbricati sarà inoltre opportuno tener distinto il minor gettito derivante dall'applicazione delle detrazioni di legge di cui al comma 11 (- 200 € per abitazione regolarmente assegnata dall'ATER/IACP e dalle cooperative edilizie ai soci a uso abitazione principale, oltre a un importo aggiuntivo di difficile determinazione derivante dalla maggior detrazione in ragione del numero di figli), il cui onere, come si è detto a proposito di riserva di gettito allo Stato, sembra dover ricadere interamente sul Comune.

Per quanto riguarda i terreni agricoli, la disciplina dell'IMU non riprende le agevolazioni di cui all'articolo 9 del decreto legislativo n. 504 (riduzione del valore imponibile per scaglioni con riferimento all'insieme dei terreni posseduti da ciascun contribuente sull'intero territorio nazionale), mentre conferma l'esenzione per i terreni ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge n. 984 del 1977 (articolo 7, comma 1, lettera h), del decreto legislativo n. 504). Inoltre, compatibilmente con le informazioni disponibili, si dovrà tener conto della differenziazione della rivalutazione dei coefficienti da applicare al reddito dominicale (110 per i terreni condotti direttamente da coltivatori diretti o imprenditori agricoli, 130 per gli altri).

La valutazione del contributo delle aree edificabili non presenta alcuna differenza rispetto alla disciplina dell'ICI, se non, ovviamente, per ciò che riguarda l'applicazione della nuova

aliquota di base. Le informazioni di riferimento saranno tratte dall'archivio delle dichiarazioni e dei pagamenti dell'ICI.

Sulla base dell'analisi di cui ai punti precedenti, si potrà determinare una stima del gettito complessivo dell'IMU, quale somma dei gettiti derivanti da tutte le componenti menzionate alle rispettive aliquote di base, nonché della quota destinata allo Stato, pari al 50% delle componenti di cui ai punti c), d) ed e), all'aliquota di base del 7,6 per mille. È prevedibile che quest'ultima quota verrà riversata direttamente nelle casse dello Stato al momento del versamento del contribuente.

La determinazione del "maggior gettito", che dovrebbe rappresentare la corrispondente riduzione del Fondo di riequilibrio, si può ottenere calcolando la differenza tra la quota dell'IMU spettante al Comune e l'ammontare del gettito dell'ICI. Quest'ultimo andrà considerato con riferimento al 2010, nell'ipotesi che sia quello l'ultimo periodo di riferimento per la disponibilità dei dati su scala nazionale, in base al quale verrà valutata la differenza in questione. E' consigliabile, ai fini di una migliore approssimazione della valutazione nel singolo Comune, considerare quale gettito ICI di partenza il dato relativo alla cassa totale introitata nel 2010, eventualmente depurata da rilevanti anomalie (incassi straordinari non ripetibili).

Su scala nazionale, la differenza così calcolata dovrebbe corrispondere alla riduzione complessiva della dotazione del Fondo di riequilibrio riportata nel prospetto precedente, pari in totale a 3,23 miliardi di euro.

Per quanto riguarda il singolo Comune, il calcolo della differenza in questione permette di approssimare la prima riduzione da applicare al Fondo di riequilibrio, quella che deve avvenire a scopo esclusivamente compensativo del maggior gettito derivante al Comune per effetto dell'introduzione dell'IMU.

Ovviamente, il discorso vale anche nei casi in cui la quota IMU spettante al Comune risultasse inferiore al gettito dell'ICI preso a riferimento, nel qual caso la variazione da prevedere per il Fondo di riequilibrio sarà un aumento pari alla perdita di gettito stimata.

A valle delle valutazioni indicate, va infine considerato il "taglio" non compensato di cui all'articolo 28 del decreto legge n. 201, che si applica dal 2012 in riduzione delle "risorse da federalismo fiscale" (il FSR e la Compartecipazione IVA che per il triennio 2012-2014 confluisce nello stesso FSR e non verrà quindi ripartita in base al gettito regionale dell'IVA). Tale riduzione è pari a 1,45 miliardi con riferimento ai Comuni dei territori delle Regioni a Statuto Ordinario e delle Isole e si aggiunge a quella già disposta con il decreto legge n. 78 del 2010 con effetto dal 2012 (un miliardo di euro su scala nazionale, relativi ai soli Comuni soggetti al Patto di stabilità).

La ripartizione della riduzione non è in proporzione dell'ammontare del FSR, ma va rapportata "alla distribuzione territoriale" dell'IMU.

Infine, vanno sempre considerati quei dispositivi di variazione delle risorse che possono incidere su fondi statali già oggetto di fiscalizzazione dal 2011, ma che mantengono la loro efficacia.

Tra questi, vanno menzionati almeno: le riduzioni per i cosiddetti “costi della politica”, che possono intervenire dal 2012 per effetto dei rinnovi degli organi di governo locali (riduzione pro quota mensile in caso di elezioni nel corso del 2012, ovvero completamento della riduzione su base annua, in caso di rinnovi avvenuti nel 2011); aumenti dovuti al consolidamento sugli importi certificati dai Comuni nel 2010 delle riduzioni per maggiori gettiti ICI da recuperi catastali di immobili ex rurali e altri, di cui al decreto legge n. 262 del 2006, rispetto alle più elevate previsioni statali.

3.3 Uno schema per la valutazione delle risorse disponibili nel 2012

Per una corretta valutazione dell’andamento delle risorse disponibili nel 2012 a seguito dell’attuazione del decreto legge n. 201 e, in particolare, delle variazioni del Fondo di riequilibrio, sono dunque da considerare molti e diversi elementi, parte dei quali potrà inoltre subire modifiche in relazione alla più esplicita attuazione di criteri tuttora non ben definiti nella legge, nonché a seguito della definizione dell’insieme di criteri di ripartizione del FSR 2012.

Tuttavia, pur con le cautele via via espresse e nella necessità di formulare una previsione ragionevole ai fini della formazione del bilancio, pressoché tutti gli elementi in questione sono suscettibili di stima da parte del singolo Comune. La tavola che segue riepiloga le variazioni da considerare per valutare le risorse complessivamente a disposizione del Comune, nell’ambito ovviamente di quelle coinvolte dalle innovazioni del decreto legge n. 201.

Tavola 2.4

A) Risorse 2011	B) Variazioni da considerare per il 2012	Riferimenti normativi
ICI	Abolita, sostituita con l'IMU, quota Comune	D.L. n. 201, art. 13; D. Lgs. n. 23, artt. 8 e 9
Addizionale energia elettrica	Abolita, gettito 2011 "fiscalizzato" attraverso l'aumento di pari importo del Fondo Sperimentale di Riequilibrio (Comuni RSO)	D. Lgs. n. 23, art. 2, commi 6 e 8, secondo periodo
Compartecipazione IVA + Fondo di riequilibrio	a) la compartecipazione IVA confluisce nel Fondo Sperimentale di Riequilibrio	D.L. n. 201, art. 13, commi 18 e 19
	b) non è utile valutare le variazioni delle componenti del fondo (variazione 2% IRPEF, quote tributi statali immobiliari, ecc.), in quanto fino al 2012 vale la clausola di salvaguardia che rende invariante le risorse in questione. La base di riferimento resta la somma: Fondo Sperimentale di Riequilibrio + Compartecipazione IVA, riconosciuta al Comune per il 2011	D. Lgs. n. 23, art. 2, commi 3 e 8
	c) riduzione delle risorse ex D.L. n. 78, con effetto sul 2012 (Comuni soggetti a Patto)	<i>meno</i> un mld. € su scala nazionale. In pratica, i due terzi del taglio operato nel 2011 su ciascun Comune
	d) aumento delle risorse per fiscalizzazione del gettito Addizionale energia elettrica (Comuni RSO)	
	e) variazione compensativa delle risorse in ragione della differenza: "gettito IMU stimato (quota Comune) - gettito ICI 2010"	D. Lgs. n. 201, art. 13, comma 17
	f) variazione delle risorse per altri dispositivi di legge con effetto dal 2012	esempi: - "costi della politica" - recupero risorse per consolidamento dati certificati dai Comuni nel 2010 ex D.L. n. 262/2006 (D.L. n. 201, art. 13, comma 13)
	g) ulteriore riduzione delle risorse stabilita dal D.L. n. 201, art. 28. La proporzione in base alla quale calcolare la riduzione deriva dalla seguente formula: gettito totale IMU del Comune (stima 2012) <i>diviso</i> gettito nazionale da Rel. tecnica al D.L. n. 201, 21.427 mln. € <i>per</i> riduzione totale, pari a 1.510 mln. € (1.450 mln. riportati alla scala nazionale)	D.L. n. 201, art. 28: 1,45 mld. € per i Comuni delle RSO e della Sardegna e Sicilia. Circa 1,510 mld. su scala nazionale, "in proporzione del gettito dell'IMU"
Totale risorse 2011	Totale stimato risorse 2012	

Il procedimento descritto è una simulazione coerente con le indicazioni della legge ma priva dei requisiti di certezza necessari per poter determinare in via definitiva le risorse disponibili per ciascun Comune. La somma delle valutazioni di ciascun Comune potrebbe divergere dall'ammontare delle previsioni IMU stimato su base nazionale. D'altra parte, il

“maggior gettito” che lo Stato procederà a recuperare sul FSR di ciascun Comune sarà stimato *ex ante*, come peraltro stabilisce il comma 17, senza tuttavia esplicitare le modalità e i soggetti preposti a tale delicata operazione.

La tavola che segue riporta le stesse grandezze indicate in quella precedente, con riferimento all’insieme dei Comuni dei territori delle Regioni a Statuto Ordinario (stime Relazione tecnica al decreto legge n. 201).

Tavola 2.5

miliardi di euro

Risorse (Comuni delle RSO, gettiti da stima MEF)	Risorse 2011	Risorse 2012 (D. Lgs. n. 23)	Risorse 2012 (Manovra Monti)	Elasticità (Manovra aliquote)
ICI/IMU abitazione principale (con ulteriore detrazione figli)	0,00	0,00	2,96	± 1,479
ICI/IMU altri immobili	8,00	8,00	15,71	± 6,202
di cui resta ai Comuni	8,00	8,00	10,81	
Addizionale energia elettrica	0,61	0,00	0,00	
Taglio ex D.L. n. 78/2012		-0,87		
Compartecipazione IVA-IRPEF	2,89	3,02		
FSR di equilibrio (comprende la compartecip. IVA dal 2012)	8,38	7,98	11,01	
Riduzione FSR per maggior gettito (IMU quota Comuni - ICI)			-2,81	
FSR ridotto per compensazione maggior gettito IMU			8,20	
Totale di equilibrio	19,88	19,01	19,01	± 7,681
Ulteriore riduzione FSR (art. 28 Manovra Monti)	0,00	0,00	-1,33	
Totale effettivo	19,88	19,01	17,69	± 7,681
di cui da FSR + Compartecipazione IVA	11,26	11,01	6,87	
di cui da gettiti tributari diretti	8,62	8,00	10,81	
Le risorse "da federalismo fiscale" (FSR + Comp.IVA) diminuiscono per compensare il maggior gettito IMU rispetto all'ICI (e crescono per il recupero dell'add.le energia elettrica) e per l'effetto dei tagli previsti dalle leggi sul 2012:			-4,39	-39,0%
Le risorse complessive considerate (Totale effettivo) diminuiscono dei tagli previsti dal d.l. n. 78/2010 e dal d.l. n. 201/2011:			-2,20	-11,1%

Fonte: elaborazioni Direzione Scientifica IFEL su dati Ministero dell'Interno e Relazione tecnica al decreto legge n. 201

La tavola non tiene conto di alcune variazioni di risorse che incidono sul 2012, di entità nel complesso marginale, ma che possono invece assumere un certo rilievo nelle singole situazioni locali. Si tratta delle menzionate variazioni per “costi

della politica” (in diminuzione) e per il consolidamento delle riduzioni da maggior gettito ICI previsto *ex* decreto legge n. 262 del 2006, cui potrebbero aggiungersi altre poste connesse alla particolare situazione di ciascun Comune. Sono inoltre completamente ignorati i trasferimenti statali residui, cioè le contribuzioni statali non fiscalizzate a seguito della prima attuazione del decreto legislativo n. 23.

Nelle ipotesi previsionali della Relazione tecnica al decreto legge n. 201, la tavola mostra che le riduzioni complessive del Fondo di riequilibrio ammonterebbero nelle RSO a circa 4,4 miliardi di euro, di cui 2,20 per effettiva azione dei “tagli” e la parte restante in funzione meramente compensativa della differenza positiva IMU-ICI e dell’abolizione dell’addizionale energia elettrica, come evidenziato nelle ultime due righe.

La stessa tavola è utilizzabile da ciascun Comune sulla base dei dati – noti (valori di bilancio di cui alla prima colonna) o da stimare (gettito dell’IMU) – che lo caratterizzano. Un supporto per l’effettuazione di tale analisi sarà disponibile a breve sul sito web dell’IFEL¹⁸.

La certezza circa la dimensione effettiva delle risorse acquisibili con il Fondo di riequilibrio in ciascun Comune potrà aversi, tuttavia, soltanto a seguito della determinazione dei criteri di ripartizione del FSR per il 2012 e della pubblicazione degli importi da questi derivanti.

E’ tuttavia naturale che nell’approssimarsi della scadenza per la deliberazione dei bilanci di previsione (attualmente prevista al

¹⁸ www.fondazioneifel.it

31 marzo 2012 e di cui si ipotizza un'ulteriore proroga al 30 giugno 2012), e in considerazione delle rilevanti grandezze in gioco, i Comuni intendano formulare previsioni razionali - nelle more di determinazioni ufficiali i cui tempi non sono allo stato attuale prevedibili - sulla cui base potrebbero essere altresì individuate possibili manovre sulle aliquote e sulla disciplina dell'IMU e delle altre entrate tributarie, vista l'avvenuta cessazione del regime di "sospensione" delle facoltà regolamentari a suo tempo instaurata con il decreto legge n. 93 del 2008.

A questo proposito, oltre a sottolineare l'importanza di una stima accurata dell'IMU e di una visione globale dell'insieme delle risorse prevedibilmente disponibili, appare utile concludere questo paragrafo con una precisazione sugli effetti di eventuali manovre sull'IMU.

Come appare chiaro dal tenore della norma sulla riserva di gettito a favore dello Stato, sia le agevolazioni (aumento delle detrazioni o diminuzioni delle aliquote), sia gli aggravamenti del prelievo ottenibili attraverso aumenti generalizzati o differenziati delle aliquote, che il Comune voglia introdurre in base alle proprie potestà regolamentari, esplicano i propri effetti integralmente sul gettito di spettanza del Comune. Nel caso di variazioni del regime sull'abitazione principale (e sugli immobili strumentali di attività agricole) tale osservazione appare ovvia, in quanto l'intero gettito è riservato al Comune. Nel caso dei fabbricati diversi dall'abitazione principale, invece, va ben considerato che l'intero differenziale rispetto al regime di base resta di pertinenza del Comune.

L'aumento generalizzato di un punto per mille dell'aliquota ordinaria (dal 7,6 all'8,6) confluirà interamente nelle casse comunali, restando a favore dello Stato soltanto il 50% del gettito "ad aliquota di base": a parità di altri elementi, dunque, la ripartizione del gettito da immobili diversi dall'abitazione principale sarà in questo caso equivalente all'applicazione di un'aliquota del 4,8 per mille a favore del Comune (3,8 + 1) e del 3,8 per mille a favore dello Stato (sempre il 50% dell'aliquota base pari al 7,6).

4. L'addizionale comunale all'IRPEF

La manovrabilità delle aliquote dell'addizionale comunale all'IRPEF è stata come è noto parzialmente disposta, con effetti fin dal 2011, dall'articolo 5 del decreto legislativo n. 23 del 2011.

Successivamente, ma ancor prima dello sblocco generalizzato su tutti i tributi comunali di cui al più recente decreto legge n. 201 del 2011, il decreto legge 13 agosto 2011, n. 138 (convertito con modificazioni con la legge 14 settembre 2011, n. 148), liberalizzava completamente, a decorrere dal 2012, la manovra sulle aliquote dell'addizionale, introducendo ulteriori norme che sono lo specifico oggetto di questo paragrafo.

Per quanto riguarda la determinazione dell'aliquota da parte dei Comuni, risultano applicabili, a decorrere dal 2012 e senza particolari vincoli, le norme ordinarie, recate dal decreto legislativo n. 360 del 1998, successivamente più volte modificato e integrato. In particolare, ritorna pienamente in vigore il penultimo periodo del comma 3, articolo 1, del decreto legislativo n. 360: *"La variazione dell'aliquota di compartecipazione*

dell'addizionale non può eccedere complessivamente 0,8 punti percentuali”, che indica il valore massimo dell'addizionale applicabile dai Comuni¹⁹.

Inoltre, va fin d'ora ricordato che già il decreto 360, con una modifica introdotta dal 2007 per effetto del comma 142, articolo 1, della legge n. 296 del 2006 (Legge Finanziaria per il 2007), permetteva ai Comuni di stabilire *“una soglia di esenzione in ragione del possesso di specifici requisiti reddituali”* (comma 3-bis, articolo 1, decreto legislativo n. 360/1998). La relativa indeterminazione di tale criterio ha permesso le più diverse modalità applicative, in quanto per *“specifici requisiti”* è ovviamente ammesso il criterio meramente quantitativo (reddito complessivo inferiore o superiore a determinate soglie), ma anche un criterio di discriminazione qualitativa (ad esempio: redditi da lavoro dipendente o pensione vs. altre fonti di composizione del reddito complessivo imponibile). Non sorprende, pertanto, che i Comuni abbiano attuato, tra il 2007 e il 2008 (fino alla reintroduzione del *“blocco”* delle aliquote per effetto del decreto legge n. 93 del maggio 2008) diversi schemi di modulazione dell'addizionale e adottato diverse soluzioni in termini di soglia di esenzione o articolazione del prelievo per fasce.

¹⁹ La formulazione un po' criptica (aliquota di *“compartecipazione”*) rimanda alla previsione iniziale - inattuata - del decreto legislativo n. 360, che ipotizzava una misura nazionale dell'addizionale comunale stabilita dal Governo, cui si affiancava la *“compartecipazione”* comunale facoltativa. L'ultimo periodo del comma 3 (*“La deliberazione può essere adottata dai comuni anche in mancanza dei decreti di cui al comma 2”*), chiarisce che i Comuni possono deliberare senza preventivi atti statali.

4.1 Le modifiche alla disciplina delle aliquote differenziate e della fascia esente (decreto legge n. 138 e decreto legge n. 201)

Meritano approfondimenti a fini di valutazione e orientamento le due ulteriori disposizioni recate dal decreto legge n. 138 con riferimento alle modalità di diversificazione dell'aliquota e di applicazione della fascia esente, che costituiscono, insieme alla determinazione dell'aliquota unica, gli ambiti facoltativi di esercizio dell'autonomia comunale in materia di addizionale IRPEF a decorrere dal 2012.

Riportiamo, anzitutto, le due ulteriori disposizioni in questione, con un breve commento, per poi inquadrarle nella disciplina generale dell'Addizionale.

Per quanto riguarda l'applicazione dell'eventuale fascia esente, il terzo periodo del medesimo comma chiarisce che: *“Resta fermo che la soglia di esenzione di cui al comma 3-bis dell'articolo 1 del decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360, è stabilita unicamente in ragione del possesso di specifici requisiti reddituali e deve essere intesa come limite di reddito al di sotto del quale l'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche non è dovuta e, nel caso di superamento del suddetto limite, la stessa si applica al reddito complessivo”*.

Va anzitutto osservato che la disposizione ha natura evidentemente interpretativa e quindi rivolta anche alle possibili controversie in corso. Viene così risolta una ambiguità del comma 3-bis, in base alla quale l'adozione di una soglia di esenzione è stata in qualche caso applicata o interpretata dal contribuente come misura del prelievo su un ipotetico “scaglione iniziale” di reddito escluso dal calcolo

dell'addizionale, anche per quei contribuenti che, superando la soglia esente, risultavano imponibili con l'addizionale stessa.

La norma interviene quindi a chiarire definitivamente che la soglia in questione serve a determinare una fascia di redditi imponibili, non superiori alla misura determinata dal Comune che risulteranno esenti dall'addizionale, mentre nel caso in cui l'imponibile superi la soglia medesima, l'intero ammontare sarà gravato dall'addizionale, senza alcuna esclusione "per scaglioni".

Per quanto riguarda invece la diversificazione delle aliquote, il secondo periodo del comma 11 dell'articolo 1 è stato successivamente modificato con il comma 16, articolo 13, del decreto legge n. 201 del 2011. La versione risultante a seguito di tale intervento è la seguente: *"Per assicurare la razionalità del sistema tributario nel suo complesso e la salvaguardia dei criteri di progressività cui il sistema medesimo è informato, i comuni possono stabilire aliquote dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche utilizzando esclusivamente gli stessi scaglioni di reddito stabiliti, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dalla legge statale, nel rispetto del principio di progressività"*²⁰.

Tale formulazione appare molto chiara quanto a finalità dichiarate, meno negli esiti pratici in termini di prescrizioni richieste ai Comuni nel caso intendano applicare misure differenziate per le aliquote dell'addizionale. Per quanto

²⁰ Nella versione originaria recata dal decreto legge n. 138, la parte finale del periodo era così formulata (in grassetto le parti poi modificate): *"... i comuni possono stabilire aliquote dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche **differenziate esclusivamente in relazione agli scaglioni di reddito corrispondenti a quelli stabiliti dalla legge statale**"*.

riguarda le finalità, appare infatti evidente l'intento di assicurare una maggiore coerenza tra il dispositivo di prelievo determinato dai Comuni con l'addizionale, da un lato, e la struttura dell'IRPEF, dall'altro. È probabile, oltre che comprensibile, che tale intento sia causato non solo da elementi direttamente riconducibili alla "razionalità del sistema tributario", ma anche dalla preoccupazione di semplificare le attività di calcolo dell'imposta dovuta a beneficio dei cittadini e degli intermediari fiscali incaricati.

Sotto il profilo operativo la norma pone dei vincoli alla differenziazione delle aliquote dell'addizionale, prescrivendo che le aliquote siano determinate "utilizzando esclusivamente gli stessi scaglioni di reddito" validi ai fini dell'IRPEF, "nel rispetto del principio di progressività". Pertanto, l'applicazione di eventuali aliquote differenziate dell'addizionale comunale dovrà necessariamente riferirsi ai limiti di reddito determinati ai fini degli scaglioni vigenti ai fini dell'IRPEF²¹, mentre la misura della differenziazione (il livello delle aliquote applicate in relazione a tali limiti) resta nell'autonoma disponibilità del Comune.

L'adeguamento agli scaglioni IRPEF va predisposto a decorrere dal 2012 anche nei casi in cui sia già in vigore l'addizionale comunale all'IRPEF ad aliquote differenziate con riferimento a soglie di reddito difforme da quelle degli scaglioni IRPEF. Il "rispetto del principio di progressività" richiamato dalla norma

²¹ I limiti degli scaglioni IRPEF e le relative aliquote statali attualmente vigenti sono: redditi fino a 15 mila euro, 23%; da 15.001 a 28.mila euro, 27%; da 28.001 a 55 mila euro, 38%; da 55.001 a 75 mila euro, 41%; oltre 75 mila euro, 43%.

imporrebbe inoltre di osservare altro due requisiti, pur non espressamente previsti:

- a) che l'articolazione delle aliquote si riferisca a tutti gli scaglioni di reddito, senza accorpamenti;
- b) che le variazioni di aliquota siano ragionevolmente graduate, anche se non necessariamente identiche a quelle determinate con la progressione dalle aliquote dell'IRPEF statale. L'accorpamento delle fasce reddituali contigue con applicazione di un'aliquota comune e variazioni di aliquota incongrue tra uno scaglione e l'altro sono elementi che possono provocare alterazioni o applicazioni fittizie della progressività (si pensi, ad esempio, ad aliquote crescenti per differenze minime), che – senza risultare illegittime alla luce della norma in commento – si possono prestare ad contenziosi per pretesa illogicità e a conseguenti rischi di annullamento.

4.2 Due diversi schemi per l'applicazione di aliquote differenziate

Fatte salve le osservazioni che precedono, tuttavia le modalità applicative dell'addizionale ad aliquote differenziate appaiono compatibili con due diversi schemi di calcolo dell'imposta, che comportano risultati assai diversi in termini quantitativi e distributivi:

- a) nel primo schema, l'applicazione dell'addizionale con aliquote differenziate si uniforma al metodo proprio dell'IRPEF, "per scaglioni". Il reddito imponibile viene scomposto nei diversi scaglioni, a ciascuno dei quali si applica l'aliquota differenziata decisa dal Comune, con

applicazione dello stesso metodo valevole ai fini IRPEF. In questo schema, l'applicazione dell'aliquota massima riguarderà, anche nei casi di redditi elevati, soltanto la quota eccedente il limite dell'ultimo scaglione (attualmente pari a 75 mila euro); agli scaglioni di reddito inferiori si applicherà l'aliquota corrispondente, fino al minimo applicato al primo scaglione;

- b) nel secondo schema, invece, l'applicazione delle aliquote differenziate dell'addizionale comunale avviene "per fasce" di reddito. Le aliquote determinate per ciascuna fascia (obbligatoriamente delimitata, come si è visto, dai limiti di scaglione dell'IRPEF) vengono applicate all'intero reddito imponibile che vi ricada nel suo complesso.

Il rafforzamento della prescrizione introdotto con l'espressione "nel rispetto del principio di progressività" non sembra soccorrere a determinare se solo uno dei due schemi di progressività indicati sia applicabile e l'altro si debba considerare illegittimo.

E' evidente infatti che la progressività del sistema tributario è assicurata dall'effetto dell'insieme dei prelievi che ne costituiscono i componenti, altrimenti nell'ambito di un sistema improntato alla progressività, come è sotto il profilo costituzionale quello italiano, dovrebbero considerarsi legittimi soltanto i tributi imposte intrinsecamente progressivi. D'altra parte, anche con riferimento all'IRPEF, l'applicazione dell'addizionale "per fasce" costituisce un metodo certamente meno progressivo rispetto a quello "per scaglioni", che tuttavia non può essere considerato una diminuzione rilevante del particolare schema di progressività adottato dallo Stato, sia per

la mancanza di espresse indicazioni di legge su questo aspetto dell'autonomia comunale, sia per la sproporzione tra la dimensione del prelievo operata con il tributo statale rispetto all'esigua quota derivante dall'addizionale comunale (al massimo pari a un trentesimo dell'IRPEF).

È altresì utile osservare, tenendo conto del quadro generale della disciplina dell'addizionale, che con l'abolizione del "blocco" degli aumenti di aliquota, a decorrere dal 2012 riprende efficacia l'ordinario dispositivo di determinazione dell'aliquota, applicato dalla gran parte dei Comuni che hanno istituito il tributo, che prevede la possibilità di un'aliquota unica (con o senza l'introduzione di una fascia esente), senza che ciò sia considerato inaccettabile in rapporto alla esigenza di razionalità del sistema tributario, né di progressività del sistema stesso o della stessa IRPEF, anche a seguito delle più recenti normative oggetto di questo approfondimento.

4.3 Conclusioni

Non essendo richiamato né con il recente decreto legge n. 138, né nel quadro del decreto legislativo n. 360 del 1998, alcun obbligo in materia di determinazione della misura delle aliquote né di calcolo dell'imposta, l'effetto della norma in questione va dunque rinvenuto nell'obbligo di fare riferimento, nella determinazione delle eventuali aliquote differenziate, agli stessi "scaglioni di reddito" adottati per l'IRPEF.

Alcuni quesiti circa le modalità applicative delle aliquote differenziate hanno dato luogo a risposte del Ministero dell'Economia e delle Finanze che sembrano orientate nel senso di ritenere ammissibile unicamente lo schema applicativo "per

scaglioni” di reddito e aliquote sopra descritto. Tale orientamento, per l’autorevolezza della fonte, va ovviamente tenuto nella massima considerazione, anche con riferimento ai rischi di impugnazione ai sensi dell’articolo 52, comma 4, del decreto legislativo n. 446 del 1996. Tuttavia le motivazioni – necessariamente sintetiche – esposte nelle note ministeriali che è stato possibile esaminare non contribuiscono a chiarire l’obbligatorietà della norma nel senso indicato, in quanto sembrano considerare equivalente l’espressione utilizzata dalla legge *“i comuni possono stabilire aliquote dell’addizionale comunale all’imposta sul reddito delle persone fisiche utilizzando esclusivamente gli stessi scaglioni di reddito”* all’indicazione di un obbligo di applicazione dell’addizionale *“per scaglioni”* di reddito, obiettivamente non presente nella norma.

Al fine di assicurare uniformità applicativa allo schema di progressività adottabile da Comuni appare invece necessaria una ulteriore e specifica disposizione normativa.

Si ritiene, pertanto, che l’assenza di un espresso richiamo all’obbligo di adottare lo stesso dispositivo dell’IRPEF non permetta di considerare illegittimi i casi di applicazione di aliquote differenziate applicate *“per fasce”* di reddito, ciascuna ad aliquota costante, non solo a fronte della prima applicazione della differenziazione, ma anche con riferimento ai casi in cui essa sia già in vigore. I Comuni che sono in queste ultime condizioni dovranno, con apposita delibera regolamentare, rideterminare i limiti di reddito di ciascuna fascia adeguandoli a quelli in vigore per gli scaglioni di reddito dell’IRPEF, potendo anche, ovviamente, modificare le relative aliquote.

Il rischio di impugnazione ministeriale, la cui rilevanza e le cui motivazioni non sono oggi valutabili compiutamente, in assenza di circolari o risoluzioni approfondite, dovrebbe portare, in particolare i Comuni che si accingano per la prima volta a decidere sull'argomento, a considerare l'opportunità di mantenere una misura unica di aliquota, associandovi eventualmente una fascia di esenzione per i redditi più bassi, restando così nell'ambito di scelte non suscettibili di dubbi interpretativi o applicativi.

Ai fini delle valutazioni di gettito nelle diverse alternative, si ricorda che i dati relativi ai redditi imponibili dell'addizionale IRPEF, riferiti a ciascun Comune e per fasce di reddito, anni d'imposta 2005-2009, sono pubblicati sul sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze²².

5. L'imposta di soggiorno

Nel quadro complessivo delle entrate comunali delineato dal decreto legislativo n. 23 del 2011, con cui sono state emanate disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale, è stata prevista una nuova imposta di soggiorno, la cui istituzione era già possibile a partire dal 2011, entro i termini di deliberazione dei bilanci, prorogati al 31 agosto.

L'articolo 4 del decreto, infatti, prevede che *"i comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni, nonché i comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte, possono*

²² Vedi:

www.finanze.gov.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/Fiscalita_locale/addirpef/dati_statistici.htm

istituire, con deliberazione del consiglio, un'imposta di soggiorno 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”.

La norma prevedeva inoltre l'emanazione di un regolamento che dettasse la disciplina generale di attuazione dell'imposta, “entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto” (termine scaduto il 6 giugno 2011). Tuttavia, la stessa norma prevede che i Comuni, in assenza di detto regolamento, possano istituire la nuova imposta adottando un apposito regolamento comunale ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 97.

L'emanazione del regolamento governativo è stata più volte annunciata, in vigenza del precedente Governo, dai competenti organi ministeriali, ma la prevista concertazione dei contenuti presso la Conferenza Stato-città e autonomie locali non è andata oltre il primo esame tecnico, avvenuto nel mese di novembre 2011.

L'utilità del regolamento statale risiede essenzialmente nell'esigenza di assicurare condizioni di maggior certezza ai Comuni che intendono applicare il nuovo tributo, nonché agli stessi contribuenti e alle categorie economiche coinvolte, a fronte dell'estrema sinteticità delle indicazioni contenute nell'articolo 4.

Tuttavia alcune delle incertezze derivanti dalla norma primaria non appaiono risolvibili nell'ambito della regolamentazione statale e comunale e, al riguardo, ANCI, anche sulla base dell'esperienza maturata dai Comuni che hanno istituito

l'imposta nel corso del 2011, in assenza del regolamento statale, ha proposto, in sostituzione dell'emissione del regolamento statale, comunque non in grado di risolvere i problemi che si sono evidenziati, l'adozione di emendamenti e integrazioni al testo normativo in grado di renderlo più semplice e gestibile per tutti i soggetti interessati.

Gli aspetti essenziali che si ritiene debbano essere oggetto di normativa primaria riguardano il ruolo degli albergatori, le cui responsabilità dovrebbero essere chiaramente inquadrare e il sistema delle sanzioni.

In attesa dell'approvazione, da parte del legislatore, delle modifiche normative richieste, si ritiene comunque opportuno fornire alcune linee di approfondimento e soluzione che possono risultare utili non solo in fase di elaborazione dei regolamenti comunali, ma anche in fase di gestione operativa del tributo.

1) L'istituzione dell'Imposta di soggiorno deve avvenire con deliberazione del Consiglio comunale. Appare opportuno che con lo stesso atto sia adottato anche il relativo regolamento. È altresì opportuno che contestualmente a tali atti, se il bilancio preventivo è già stato approvato, venga approvata la nota di variazione al bilancio che tenga conto del nuovo quadro delle entrate e delle uscite.

Al riguardo, si ricorda che il gettito dell'Imposta è destinato dalla legge "a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni

culturali e ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali”.

L'imposta di soggiorno è la prima che prevede tra gli Enti impositori l'Unione dei Comuni²³. Appare evidente che in questo caso l'istituzione dell'imposta e l'approvazione del regolamento deve avvenire da parte del Consiglio dell'Unione, alla quale spetta anche la gestione dell'imposta.

2) L'adozione del regolamento deve ovviamente seguire le modalità tipiche dell'articolo 52 del decreto legislativo n. 446/97. L'articolo 4 del decreto legislativo n. 23 impone inoltre le seguenti prescrizioni e indicazioni circa le facoltà comunali connesse all'introduzione dell'imposta di soggiorno:

- il Comune ha l'obbligo di “sentire” le associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive; tale obbligo non precostituisce alcun tipo di concertazione con le categorie citate, ma va inteso in termini di partecipazione al procedimento amministrativo, restando ferma la totale autonomia dell'Amministrazione comunale nel procedere secondo criteri applicativi che eventualmente non incontrino il favore delle associazioni medesime;
- l'articolo 4 prevede inoltre che “l'imposta di soggiorno può sostituire, in tutto o in parte, gli eventuali oneri imposti agli autobus turistici per la circolazione e la sosta

²³ Va segnalato, in proposito, che la bozza di D.P.R. presentata dal precedente Governo all'esame della Conferenza Stato-città modificava tale previsione di legge, adottando, con riferimento alla facoltà di istituzione dell'imposta, l'espressione “... dai comuni appartenenti alle Unioni di comuni, secondo quanto previsto dagli statuti delle medesime unioni ...”.

nell'ambito del territorio comunale". Tale previsione è del tutto facoltativa e può essere ignorata. È tuttavia opportuno sia valutato nel suo complesso il prelievo specifico sul settore turistico-alberghiero, sia per possibili interventi di semplificazione degli adempimenti, sia per evitare che il cumulo di oneri diversi comporti eccessi di aggravio.

3) La graduazione dell'imposta di soggiorno è prevista in rapporto al prezzo del pernottamento, a differenza del "contributo" di soggiorno riservato a Roma Capitale (decreto legge n. 78 del 2010), per il quale la gradualità della tariffazione si basa sulla classificazione della struttura ricettiva. Questo aspetto pone alcuni problemi applicativi non banali che ANCI ha chiesto di risolvere con un intervento normativo.

La soluzione individuata per Roma Capitale ha trovato tuttavia anche nell'ambito della nuova imposta di soggiorno una applicazione da parte del Comune di Firenze, che è stata condivisa dal Tar Toscana (sentenza n. 1348/2011), il quale ha chiarito che: *"il sistema di commisurazione dell'imposta prescelto dal Comune di Firenze, per quanto non ottimale e come tale perfettibile in prosieguo di tempo con successivi interventi dell'Amministrazione che tengano conto dei rilievi di ordine tecnico posti in luce dagli albergatori (anche in relazione alla previsione di cui all'art. 4, comma 3, d.lgs. n. 23 del 2011 che evoca possibili riduzioni dell'imposta "per particolari fattispecie o per determinati periodo di tempo"), non risulta tuttavia illegittimo, in quanto la classificazione delle strutture ricettive in "stelle", "chiavi" e "spighe", alla quale l'imposta si correla, certamente evidenzia, anche per comune esperienza,*

caratteristiche qualitative via via crescenti delle strutture medesime cui è collegato un aumento del prezzo richiesto ai clienti, così che indirettamente l'imposta viene a porsi in rapporto di proporzionalità con il prezzo. D'altra parte il sistema prescelto risulta di particolare semplicità applicativa, in ciò favorendo anche gli operatori economici del settore, che vedrebbero aggravati gli oneri operativi sugli stessi gravanti in ipotesi di una commisurazione dell'imposta direttamente parametrata direttamente ai singoli prezzi operati ai diversi clienti".

La soluzioni alternative, legate al prezzo pagato, appaiono in effetti notevolmente onerose per tutti i soggetti interessati e pur essendo più aderenti alla lettera della legge, appaiono da evitare.

4) Per quel che riguarda le esenzioni e le agevolazioni, si ritiene opportuno, anche per aderire alle indicazioni avanzate dal Tar Toscana nella sentenza citata, prevedere agevolazioni o esenzioni nei seguenti casi:

- a) nei periodi di minore afflusso turistico, a fronte di significative riduzioni di prezzo;
- b) di permanenze prolungate (ad esempio, una settimana o più);
- c) di strutture ricettive di tipo economico o destinate al turismo giovanile, come i campeggi e gli ostelli per la gioventù;
- d) di coloro che risiedono in strutture ricettive per motivi di cure particolari per se stessi o per assistere degenti in strutture sanitarie presenti nel Comune;
- e) di presenza di minori.

Il Comune potrà ovviamente specificare requisiti e condizioni per l'applicazione delle casistiche citate, oltre che individuare ulteriori casi ritenuti meritevoli di considerazione.

5) Il regolamento dovrà prevedere adempimenti da parte dei titolari delle strutture ricettive, sia relativamente alla comunicazione dei dati relativi alle presenze, sia per ciò che riguarda gli incassi per conto del Comune.

È a questo proposito opportuno ribadire che, pur essendo l'imposta "a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive" situate nel territorio del Comune, il soggetto responsabile degli obblighi tributari non può che essere individuato nel gestore della struttura ricettiva presso la quale sono ospitati coloro che sono tenuti al pagamento dell'imposta.

Anche in questo caso l'assenza nel testo di legge di un qualsiasi riferimento a un ruolo per i gestori delle strutture ricettive come intermediari tra i soggetti passivi (gli ospiti della struttura ricettiva) e l'Ente impositore (il Comune o l'Unione dei Comuni) appare sicuramente una carenza che deve essere colmata. ANCI ha chiesto l'intervento del legislatore per inserire nella normativa la figura del responsabile del tributo individuato nel gestore della struttura ricettiva.

La soluzione prospettata dal Comune di Firenze è stata tuttavia ritenuta legittima dal Tar Toscana il quale, in relazione agli adempimenti attribuiti agli operatori, si è così espresso: *"Il significato dell'art. 3, comma 2, del Regolamento è invece quello di porre in capo agli albergatori solo degli obblighi strumentali e accessori, che sono poi quelli stabiliti dai successivi artt. 6 e 7 del Regolamento. L'art. 7 pone a carico degli albergatori gli obblighi,*

funzionali all'esazione del tributo, della informazione agli ospiti sull'imposta di soggiorno e della dichiarazione da rendere al Comune. Quanto all'art. 6, che disciplina il "versamento dell'imposta", esso stabilisce, al primo comma, che "i soggetti che pernottano nelle strutture ricettive corrispondono l'imposta al gestore della struttura, il quale rilascia quietanza delle somme riscosse", confermando che sono gli ospiti degli alberghi i soggetti passivi dell'imposta. Il successivo comma secondo aggiunge poi che "il gestore della struttura ricettiva effettua il versamento al Comune di Firenze dell'imposta di soggiorno dovuta", indicandone quindi le modalità. Quest'ultima previsione, che identifica un mero adempimento complementare in capo agli albergatori, deve essere in realtà letta nel senso che i gestori effettuano il versamento al Comune delle somme "riscosse", più che non delle "dovute", nel senso che riversano all'Amministrazione quanto loro pagato a titolo d'imposta dai soggiornanti, mentre gli importi eventualmente dovuti ma non corrisposti dagli ospiti dovranno essere recuperati dal Comune, nei confronti dei soggetti passivi, sulla base delle dichiarazioni che gli albergatori stessi trasmetteranno ai sensi dell'art. 7, comma 2, del Regolamento".

La soluzione individuata, come appare evidente, non è del tutto soddisfacente, in quanto non può risolvere compiutamente le problematiche relative all'accertamento, ma è l'unica percorribile nel contesto normativo attuale.

Dal punto di vista regolamentare è opportuno, pur tenendo conto delle esigenze di controllo, individuare procedure snelle, assistite da strumenti telematici, limitando comunque l'acquisizione delle informazioni alle esigenze essenziali della gestione. Ai fini delle attività di controllo potranno inoltre

essere acquisite ulteriori informazioni, detenute da presso altri Enti e soggetti pubblici, utili a verificare la correttezza dei dati forniti.

A titolo di esempio, dovrebbero essere considerate soluzioni del tipo:

- a) pagamenti periodici, ad esempio mensili o trimestrali, attraverso mezzi comprensivi almeno del versamento in conto corrente postale ed effettuabili anche con modalità telematiche (attraverso i servizi di *home banking* offerti da molte banche e i servizi di Poste Italiane, ovvero attraverso strumenti appositi di pagamento telematico allestiti dal Comune);
 - b) obblighi dichiarativi trimestrali, comprensivi del riepilogo dei pagamenti effettuati, il cui contenuto sarà definito in coerenza con lo schema tariffario adottato;
 - c) disponibilità di un servizio di assistenza informativa, che, soprattutto nella fase di avvio, può fornire allo stesso Comune utili indicazioni per aggiustamenti delle previsioni regolamentari.
- 6) Per quel che riguarda l'accertamento, la riscossione volontaria e coattiva, i rimborsi, si applicano le norme di carattere generale previste dai commi da 161 a 169 dell'articolo 1 della legge n. 296 del 2006 (Legge Finanziaria per il 2007), per le fattispecie applicabili.

Per quel che riguarda le sanzioni, in mancanza di una previsione specifica da parte della normativa e tenuto conto della riserva di legge al riguardo, è da prevedere nel regolamento il richiamo alla sanzione prevista per tutti i tributi

dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 con riferimento al tardivo, parziale, o omesso pagamento. Per tutte le altre violazioni sarà possibile, in mancanza di una esplicita previsione normativa, applicare le sanzioni per violazione delle norme del regolamento comunale, con apposite previsioni nello stesso, ai sensi dell'articolo 16 della legge 16 gennaio 2003, n. 3. Al riguardo occorre ricordare che le sanzioni per violazioni alle norme di regolamenti comunali prevedono un minimo (25 €) e un massimo (500 €) per cui è opportuna una certa attenzione nell'indicare i criteri di graduazione.

6. Le proroghe della disciplina della riscossione delle entrate comunali

La disciplina della riscossione è stata oggetto di diverse norme, generalmente di proroga, contenute sia nel decreto legge n. 201, sia nel decreto legge n. 216 del 2011 ("Milleproroghe" 2011), tuttora all'esame del Parlamento.

I commi 13-*octies* e 13-*novies* dell'articolo 10 del decreto legge n. 201 del 2011 recano due norme di proroga, di un anno, riguardanti il termine del periodo transitorio della riforma della riscossione di cui al decreto legge n. 203 del 2005 e l'entrata in vigore del nuovo regime di riscossione delle entrate comunali determinato dal decreto legge n. 70 del 2011.

Inoltre, con l'articolo 14-*bis* dello stesso decreto legge n. 201, viene modificato lo stesso contenuto della principale norma oggetto di proroga, la lettera *gg-quater*, comma 2, dell'articolo 7 del decreto legge n. 70 del 2011, la cui efficacia resta comunque prorogata al 2013.

Infine, due ulteriori modifiche derivano dal decreto legge n. 216 ("Milleproroghe" 2011), articolo 29, con riferimento a: termini per la presentazione delle "domande di rimborso" delle quote inesigibili oggetto di riscossione coattiva tramite ruolo negli anni trascorsi e finora continuamente prorogate rispetto all'ordinario termine triennale; proroga dell'efficacia di altri aspetti del decreto legge n. 70, finalizzata a evitare il rischio di incertezze interpretative circa il regime della riscossione dei Comuni per l'anno 2012.

Esaminiamo in modo più dettagliato le proroghe introdotte.

a) Proroga del regime transitorio della riforma della riscossione:

Il comma 13-*novies*, articolo 10, del decreto legge n. 201 proroga al 31 dicembre 2012 il termine del regime transitorio previsto dalla riforma della riscossione del 2005 (decreto legge n. 203 del 2005), in base al quale veniva consentita la proroga degli affidamenti già in essere al settembre 2005 riguardanti la riscossione e la gestione delle entrate degli Enti locali.

Pertanto, anche per il 2012, i Comuni potranno prorogare i contratti in essere con concessionari privati riguardo le attività di accertamento e riscossione delle proprie entrate, o proseguire l'attività di riscossione coattiva instaurata con gli Agenti della riscossione del Gruppo Equitalia S.p.A. senza dover ricorrere a procedure a evidenza pubblica.

b) Proroga dell'applicazione del nuovo assetto della riscossione dei Comuni, previsto all'articolo 7, comma 2, punti *gg-ter* e seguenti, del decreto legge n. 70 del 2011:

Con il comma 13-*octies*, articolo 10, del decreto legge n. 201, viene prorogato al 1° gennaio 2013 il termine di avvio delle disposizioni di cui alla lettera *gg-ter* (e, di conseguenza di quelle della lettera *gg-quater*, direttamente collegate), modificandone in parte il contenuto e limitandone quindi gli effetti immediati.

In base a tali norme, nella versione vigente fino al decreto legge n. 201 del 2011:

- le aziende del Gruppo Equitalia avrebbero dovuto “cessare”, al 31 dicembre 2011, le attività svolte a supporto dei Comuni senza specificazioni circa le modalità e, quindi, con riferimento anche alle quote già prese in carico per via delle iscrizioni a ruolo pregresse, nonché alle attività di riscossione spontanea e a quelle svolte sulla base di affidamenti recenti a evidenza pubblica²⁴;
- i Comuni e le loro società partecipate affidatarie di servizi di riscossione avrebbero dovuto effettuare direttamente la riscossione volontaria delle proprie entrate, sulla base di un divieto, peraltro non esplicitato (lettera *gg-quater*), che comporterebbe, in sostanza, la non liceità dell'affidamento in concessione della riscossione volontaria;

²⁴ Nel corso dell'esame parlamentare del decreto legge n. 216 è stato nei giorni scorsi “perfezionato” il dispositivo estendendo l'obbligo di cessazione delle attività relative alla riscossione delle entrate comunali anche alla società Riscossione Sicilia S.p.A., non compresa in Equitalia, che per la particolare configurazione del settore nell'Isola svolge autonomamente le funzioni che Equitalia svolge nel restante territorio nazionale (comma 8-*bis* inserito nell'articolo 29, approvato dalla V Commissione della Camera).

- vengono limitate le possibilità di accesso da parte dei Comuni alle informazioni sui debitori, frapponendo all'attuazione di norme già vigenti in tale materia l'emanazione di decreti attuativi;
- si determina una drastica discriminazione delle società miste e dei soggetti privati, che per effetto di tali disposizioni sarebbero risultati esclusi dall'accesso alle informazioni sui debitori, nonché dall'utilizzo di alcuni strumenti essenziali di facilitazione della riscossione coattiva (applicabilità alle ingiunzioni di pagamento delle procedure e dei poteri di cui al Titolo II del D.P.R. n. 602 del 1973). Gli strumenti "rafforzati" a supporto dell'ingiunzione di pagamento resterebbero in vigore soltanto a favore dei Comuni e delle società affidatarie da questi partecipate interamente.

La proroga relativa ai punti *gg-ter* e *gg-quater*, fin qui discussi, non esauriva tuttavia i rischi di instabilità delle attività di riscossione delle entrate comunali. E' stato, infatti, da più parti osservato che l'immediata vigenza di talune delle abrogazioni dettate dal punto *gg-septies*, comma 2, articolo 7, del più volte citato decreto legge n. 70, farebbero venir meno la legittimità dello stesso strumento dell'ingiunzione di pagamento (oltre che il suo utilizzo con modalità "rafforzate" da parte di tutti gli operatori della riscossione comunale) attraverso l'abolizione di due norme fondamentali, almeno per ciò che riguarda il 2012, periodo nel quale le nuove - e pur discutibili - disposizioni dettate

dal punto gg-*quater* risultano inefficaci in quanto prorogate, come sopra riportato. Le norme in questione sono:

- alcuni commi del decreto legge n. 209 del 2002, che assegnano ai Comuni e ai soggetti concessionari iscritti all'albo *ex* articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997 la possibilità di applicare nelle attività di riscossione coattiva le facilitazioni del D.P.R. n. 602 del 1973 (commi 2-*sexies*, 2-*septies* e 2-*octies*, articolo 4, del decreto legge n. 209 del 2002, convertito con legge n. 265 del 2002);
- il comma 2, articolo 36, del decreto legge n. 248 del 2007, ("Milleproroghe" 2007), recante l'espressa indicazione dell'ingiunzione di pagamento "rafforzata" con il riferimento al D.P.R. n. 602, oppure del ruolo coattivo gestito dalle aziende del gruppo Equitalia, quali strumenti a disposizione degli Enti locali per la riscossione coattiva delle loro entrate, a seconda del soggetto incaricato delle attività.

Con un emendamento approvato presso la V Commissione (Bilancio, Tesoro Programmazione) della Camera dei deputati, viene introdotta nell'articolo 29 del decreto legge n. 216 ("Milleproroghe" 2011) una norma²⁵ che chiarisce la sospensione dell'efficacia delle abrogazioni appena

²⁵ Comma aggiuntivo all'articolo 29: "5-bis. L'abrogazione delle disposizioni previste dall'articolo 7, comma 2, lettera gg-*septies*, numeri 1) e 3), del decreto legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, acquista efficacia a decorrere dalla data di applicazione delle disposizioni di cui alle lettere gg-*ter*) e gg-*quater*) del medesimo comma 2".

discusse, raccordandole all'entrata in vigore prorogata dei punti *gg-ter* e *gg-quater*.

Le proroghe introdotte, compresa quest'ultima messa a punto, consentendo la prosecuzione dei rapporti in essere tra i Comuni e le aziende del Gruppo Equitalia o i concessionari privati, in condizioni operative sostanzialmente inalterate, hanno risolto temporaneamente problemi che avrebbero potuto portare a una situazione di crisi per tutto il sistema di gestione delle entrate comunali. È tuttavia evidente l'urgenza di un approfondito e concertato esame dello scenario evolutivo che si intende determinare, al fine di promuovere nuove e più ponderate norme di riforma, senza le quali gli stessi rischi paventati a seguito del decreto legge n. 70 si ripresenteranno integralmente allo scadere della proroga.

- c) Proroga dei termini di presentazione delle domande di rimborso per inesigibilità:

Con i commi 4 e 5 dell'articolo 29 del decreto legge n. 216 del 2011 ("Milleproroghe" 2011), tuttora all'esame del Parlamento, vengono ulteriormente prorogate, come ormai avviene da molti anni, le scadenze di presentazione delle quote considerate inesigibili dai concessionari della riscossione e dagli Agenti della riscossione del gruppo Equitalia. Le proroghe riguardano altresì il periodo triennale entro il quale le quote inesigibili possono essere controllate a cura degli Enti impositori.

I nuovi termini sono rideterminati al 31 dicembre 2013 (era il 30 settembre 2012) per i ruoli consegnati alle società del

gruppo Equitalia entro il 31 dicembre 2010 (era il 30 settembre 2009). Gli stessi termini valgono anche per le domande di inesigibilità (ovvero per le modifiche alle stesse) già presentate dalle società concessionarie della riscossione che hanno aderito alla sanatoria di cui all'articolo 1, commi 426 e 426-*bis*, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, il cui controllo è stato successivamente assunto da Equitalia. Vengono conseguentemente prorogati con decorrenza iniziale 1° gennaio 2014 i termini per l'esercizio del controllo di cui all'articolo 19 del decreto legislativo n. 112 del 1999.

Il tema della regolazione delle inesigibilità da riscossione coattiva riveste estrema delicatezza per le dimensioni finanziarie del fenomeno, per gli effetti sui bilanci dei soggetti coinvolti e per l'incerta distribuzione territoriale delle quote stesse. Se è indubbio che, a regime, tale problematica va risolta attraverso la realizzazione di un assetto più efficace dell'accertamento e della riscossione delle entrate locali, caratterizzato anche da procedure e regole gestionali più snelle e integrate, è tuttavia altrettanto evidente che l'incombenza di ingenti poste debitorie e creditorie tra i Comuni e il sistema della riscossione ormai pubblico dovrebbe poter contare su soluzioni adeguate e strumenti specifici di gestione delle situazioni pregresse, in grado di contemperare i diversi interessi in gioco.

- d) Modifiche del contenuto della riforma della riscossione delle entrate comunali:

Con le disposizioni introdotte dall'articolo 14-*bis* in fase di conversione in legge del decreto legge n. 201 del 2011 si modificano i contenuti della lettera *gg-quater* del comma 2, articolo 7, del decreto legge n. 70 del 2011, la cui decorrenza attuativa, si ricorda, è comunque prorogata al 2013 da altra norma dello stesso decreto legge n. 201.

La nuova stesura²⁶ modifica radicalmente il tenore della precedente versione, in quanto comporta la riunificazione delle procedure relative alla riscossione coattiva, senza più condizionarle alle modalità di gestione del servizio e alla natura dei soggetti preposti alle relative attività. Viene inoltre abolito ogni riferimento alla riscossione spontanea.

La lettera a) del comma 1 riformula la lettera *gg-quater*, consentendo ai Comuni di utilizzare nella riscossione coattiva delle proprie entrate l'ingiunzione fiscale di cui al Regio Decreto n. 639 del 1910, sulla base delle procedure facilitate di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, Capo II, in quanto compatibili. La lettera b) reca una modifica meramente formale alla lettera *gg-sexies* del citato articolo 7, comma 2

²⁶ Si riporta il testo della lettera *gg-quater*, comma 2, articolo 7, del decreto legge n. 70 del 2011, come modificato dall'art. 14-*bis* del decreto legge n. 201 del 2011: *"gg-quater) a decorrere dalla data di cui alla lettera gg-ter), i comuni effettuano la riscossione coattiva delle proprie entrate, anche tributarie: 1) sulla base dell'ingiunzione prevista dal testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, che costituisce titolo esecutivo, nonché secondo le disposizioni del titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in quanto compatibili, comunque nel rispetto dei limiti di importo e delle condizioni stabilite per gli agenti della riscossione in caso di iscrizione ipotecaria e di espropriazione forzata immobiliare"*. È abolito il punto 2, che escludeva l'applicabilità delle disposizioni del D.P.R. n. 602 se la riscossione viene svolta da soggetti privati o misti.

del decreto legge n. 70 del 2011, conseguente alla modifica di cui al punto precedente.

Pertanto, viene espunta dalla norma ogni differenziazione degli strumenti applicabili derivante dalla natura dei soggetti che gestiscono le attività di riscossione, riducendo il dispositivo a ribadire la modalità di esercizio della riscossione coattiva dei Comuni attraverso l'ingiunzione di pagamento "rafforzata", ferma restando la previsione di abbandono delle attività di riscossione delle entrate comunali da parte delle aziende del gruppo Equitalia, contenuta nel punto *gg-ter*.

La norma mira dunque, sostanzialmente in antitesi con quanto in precedenza legiferato, ad "unificare le procedure e i poteri attribuiti agli organi di riscossione delle entrate comunali, indipendentemente dalle modalità con le quali l'ente deciderà di gestire tale servizio" (Dossier del Servizio studi della Camera n. 570/2 del 14 dicembre 2011). Tali scelte continueranno a poter essere determinate sulla base dell'ampio ventaglio di opzioni indicato dall'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

Resta, tuttavia, quanto mai necessario che sull'intera disciplina della riscossione delle entrate comunali si intervenga con sollecitudine ai fini di una più organica e stabile riforma.

Nel complesso, infatti, le norme passate in rassegna permettono di mantenere pressoché invariate le modalità di gestione della riscossione adottate fin qui dai Comuni ed evitano gli effetti negativi delle disposizioni del decreto legge n. 70. Permane, tuttavia, la prospettiva della fuoriuscita delle aziende del

gruppo Equitalia che, da un lato, dovrà essere regolata da un dispositivo di transizione all'altezza delle rilevanti quantità in gioco (numero di Comuni serviti, posizioni e ammontare delle riscossioni attualmente gestite dagli Agenti della riscossione) e, dall'altro, per effetto dell'ampio numero di Amministrazioni coinvolte, sollecita l'intero sistema dei Comuni a delineare tempestivamente le più adeguate soluzioni alternative, valorizzando le esperienze migliori che già sono in atto e definendo nuovi modelli di riorganizzazione della riscossione efficienti e coerenti con le esigenze espresse dai territori.